Rok VII LIPIEC-SIERPIEŃ 1938 Nr 7-8

# Orzecznictwo Sądów Najwyższych

## w sprawach podatkowych i administracyjnych

MIESIĘCZNIK



KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH
WARSZAWA — PLAC NAPOLEONA 1.

## TREŚĆ NUMERU SIÓDMEGO I ÓSMEGO.

### ORZECZENIA.

#### Ordynacja Podatkowa:



#### Podatek dochodowy:

2288.

# ORDYNACJA PODATKOWA.

## Dowód ze świadków: Tajemnica adwokacka.

**Adwokat nie jest obowiązany do udzielania władzy w sprawie podatkowej swego klienta wyjaśnień o faktach, dochodzących do jego wiadomości z tytułu zastępstwa tego klienta (art. 59 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust.).** (Teza).

Wyrok NTA z 25 maja 1938 l. rej. 1833/35 w sprawie Karola Litterera przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie grzywny.

Władza pozwana zatwierdziła zaskarżonym orzeczeniem dwa orzeczenia karne Komisji Szacunkowej w Warszawie, którymi nałożono na skarżącego grzywny po 250 zł za odmowę udzielenia żądanego od niego wykazu zawierającego dane, jakie sumy, u kogo i gdzie ulokowała klientka jego Anna F., z podaniem rodzaju lokaty, stopy procentowej i poszczególnych kwot otrzymanych procentów.

Zasadnie podnosi skarga, że skarżący jako adwokat obowiązany jest w myśl art. 20 prawa o ustroju adwokatury z 7 października 1932 poz. 733 Dz. Ust.[1] do zachowania w tajemnicy wiadomości, udzielonych mu z tytułu wykonywanego przezeń zawodu. Skoro w sprawie wymiaru podatku dochodowego Annie F. skarżący występował jako jej pełnomocnik, wykonywał tym samym czynności, należące do zawodu adwokata. Obowiązkiem jego było nadchodzące pod jego adresem a skierowane do jego klientki pisma władzy skarbowej zakomunikować klientce względnie załatwić je w granicach udzielonych przez klientkę wskazówek, natomiast nie miał obowiązku na skierowane do niego osobiście zapytania władzy udzielać informacji o stosunkach majątkowych tej klientki, o których miał wiadomość tylko w związku z wykonywaniem zawodu adwokackiego. (Por. obecnie art. 64 § 1 p. 4 O. P. poz. 134/36 Dz. Ust.). Nie dopuścił się zatem skarżący odmową odpowiedzi na tego rodzaju zapytania naruszenia obowiązku wypływającego z art. 56 i 59 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) i tym samym wymiar grzywny z art. 94 tejże ustawy uznać należało za niezgodny z prawem....

---

[1] Obecnie art. 71 prawa o ustroju adwokatury z 4 maja 1938 poz. 289 Dz. Ust.

2289.

## ORDYNACJA PODATKOWA.

### Dowód z biegłych: Zaniechanie dowodu, zaofiarowanego przez płatnika, z powodu niestawienia się biegłego.

**Zaniechanie przeprowadzenia zaofiarowanego przez płatnika dowodu z biegłego z tego powodu, że biegły nie zastosował się do wezwania władzy, jest istotną wadliwością postępowania.**

Wyrok NTA z 6 kwietnia 1938 l. rej. 2942/35 w sprawie Chaima Dessera przeciw Komisji Odwoławczej w Krakowie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

...W związku z dalszym motywem zaskarżonego orzeczenia skarga zarzuca naruszenie art. 60 ustawy o podatku dochodowym[1] i wywodzi z powołaniem się na art. 59 i 94 ustawy[2], że samo niezastosowanie się biegłych do wezwania władzy jeszcze nie uzasadnia odstąpienia od przeprowadzenia dowodu zaofiarowanego przez płatnika.

Zarzut ten jest trafny. NTA powołuje się w tym względzie na motywy wyroku z 26 maja 1937 l. rej. 5165/35[3], które odnoszą się wprawdzie do dowodu ze świadków, jednak mają zastosowanie także do dowodu z biegłych z uwagi na identyczny stan prawny....

2290.

## ORDYNACJA PODATKOWA.

### Dowody: Zestawienie sporządzone przez samego płatnika.

**Zestawienie obrotów, sporządzone przez samego płatnika, nie może być traktowane jako wystarczający dowód bez poparcia go innymi dowodami, uzasadniającymi poszczególne jego pozycje.**

Wyrok NTA z 9 lutego 1938 l. rej. 3235/36 w sprawie Józefa Koźmy przeciw Komisji Odwoławczej w Krakowie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1933.

---

1 Odpowiednikiem tego przepisu są art. 72 i 107 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.).

2 Odpowiednikiem tych przepisów są art. 63 i 185 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.).

3 OPA 1977/37.

...O ile chodzi o obrót przedsiębiorstwa handlu mlekiem, to istotnie powoływał się skarżący w odwołaniu na przedłożone przez siebie w postępowaniu odwoławczym podatku przemysłowego od obrotu zestawienie i wnosił o przeprowadzenie dowodu z aktów dotyczących tego podatku. W toku postępowania odwoławczego jednak przedstawiono skarżącemu w tej mierze wątpliwości i zażądano przedłożenia wiarogodnych dowodów, w odpowiedzi na co skarżący ponownie powołał się na swoje zestawienie i akta wymiarowe podatku przemysłowego. Zestawienie jednak takie, sporządzone przez samą stronę, nie może być traktowane jako wystarczający dowód bez poparcia go innymi dowodami, uzasadniającymi poszczególne jego pozycje — w istocie jest ono bowiem tylko inną formą twierdzenia faktycznego strony, które wymaga właśnie udowodnienia, a nie dowodem na prawdziwość tego twierdzenia. Nie miała więc władza pozwana obowiązku przeprowadzania takiego dowodu ani też rozprawienia się z wnioskiem o jego przeprowadzenie, skoro motywowała swą decyzję przepisem art. 63 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym z powodu nieprzedłożenia przez skarżącego dostatecznych dowodów i w ten sposób uczyniła zadość wymogom uzasadnienia swego orzeczenia....

## 2291.

# ORDYNACJA PODATKOWA.

## Powołanie się na dowody przedłożone innej władzy skarbowej[1].

**Władza wymiarowa ma obowiązek w razie powołania się płatnika na dowody, przedłożone innej władzy skarbowej, bądź zażądać tych dowodów od tej władzy, bądź zakreślić płatnikowi odpowiedni termin do ich przedłożenia.**

Wyrok NTA z 8 marca 1938 l. rej. 5073/35 w sprawie inż. Witolda Czeczota przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1933.

...Skarżący na wezwanie władzy skarbowej I instancji wyjaśnił do protokołu z 10 stycznia 1934, że kwestia dochodowości budynku była badana przez 3 Urząd Skarbowy w Poznaniu oraz że protokół z tej czynności wraz z dowodami na rozchody znajduje się w 25 Urzędzie Skarbo-

[1] Por. OPA 1638/36.

wym w Warszawie, który dokonywał wymiaru podatku dochodowego dla współwłaścicielki wspomnianego budynku Janiszewskiej. Jeśli więc skarżący w końcowym, dotyczącym tej sprawy ustępie protokołu prosił o „przyjęcie dochodu z budynku według protokołu sporządzonego przez 3 Urząd Skarbowy w Poznaniu", to rzecz oczywista miał na myśli te wszystkie dowody, jakie były przedłożone przy sposobności badania dochodowości tego budynku. Mylnie przyjmuje władza pozwana w odpowiedzi na skargę, że dokumenty te dotyczyły osoby trzeciej. Wszakże skarżący wyraźnie określał je jako odnoszące się do budynku, z którego miał płacić podatek. W tych warunkach było obowiązkiem władzy albo zażądać tych dowodów od Urzędu Skarbowego w Poznaniu względnie od tego Urzędu, któremu Urząd w Poznaniu dowody przesłał, albo też zakreślić skarżącemu odpowiadający okolicznościom termin do przedłożenia dowodów. Obowiązkowi temu nie czyni zadość zwrócenie się do 3 Urzędu Skarbowego w Poznaniu o „podanie wysokości dochodu uzyskanego przez inż. Czeczota z budynku w Poznaniu przy ul. Wierzbięcice nr 18" i oparcie się na przesłanym przez Urząd w Poznaniu obliczeniu dochodu, wykazującym jedynie przychód brutto w kwocie 22.202 zł oraz po potrąceniu 40%, czysty dochód w kwocie 6662 zł....

## 2292.

# ORDYNACJA PODATKOWA.

## Księgi handlowe: Wymóg prowadzenia „à jour"[1].

**Wniesienie zapisów do ksiąg od razu za dłuższy okres czasu masowo w czasie późniejszym odbiera im charakter prawidłowych ksiąg handlowych i uzasadnia pominięcie ksiąg również w charakterze zapisków.**

Wyrok NTA z 17 marca 1937 l. rej. 4728/34 w sprawie Icka Kimmelmana przeciw Komisji Odwoławczej w Łodzi w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

...Skarga zarzuca bezzasadność nieuznania ksiąg podatnika, powołując się na stwierdzenie w protokole ich rewizji z 25 listopada 1932, jakoby księgi te odpowiadały wszelkim wymogom kodeksu handlowego. W szczególności skarga stoi na stanowisku, że okoliczność, iż księgi nie

---

[1] Por. OPA 1424/36, 1425/36.

były prowadzone à jour, nie może być podstawą do odrzucenia ksiąg handlowych i że księgi te winny być uznane za środek dowodowy dopuszczalny i pełnowartościowy stosownie do wyroku NTA z 7 maja 1926 l. rej. 1758/24 (Zb. wyr. nr 943), wskutek czego (i w myśl okólników Ministerstwa Skarbu) niedopuszczalne było ustalenie dochodu podatnika na podstawie norm średniej dochodowości. W związku z powyższym skarga zarzuca obrazę art. 17 i 60 ustawy o podatku dochodowym i § 33 przepisów wykonawczych do tej ustawy.

W sprawie niesporna jest okoliczność, że księgi, o które chodzi, nie były wcale prowadzone w ciągu miarodajnego roku operacyjnego aż do dnia 9 listopada, że zatem zapisy za cały czas do tego dnia zostały do nich wniesione masowo w czasie późniejszym. Niezależnie więc od tego, czy w dniu późniejszej rewizji ich (25 listopada 1932) księgi te pod względem form swoich odpowiadały wymogom kodeksu handlowego, należy stwierdzić, że ze względu na sposób ich prowadzenia z istoty swojej nie spełniały one zadania ksiąg handlowych, a mianowicie każdoczesnego odzwierciedlenia stanu majątkowego handlującego, a zatem nie posiadały one charakteru prawidłowych ksiąg handlowych.

Z drugiej strony, skarga podtrzymuje zarzut odwołania, że księgi, o których jest mowa, stanowiły konkretny materiał w przedmiocie dochodu podatnika, podkreślając przy tym, że nawet zapiski winny być uznane za środek dowodowy. Otóż należy stwierdzić, że istotnie, jak to wynika ze stałej judykatury Trybunału[1], zapiski winny w zasadzie być uwzględniane przy ustalaniu przez władze podatkowe dochodu osób fizycznych. Jednakże i zapiski o tyle tylko mogą być dowodem, o ile są one prowadzone w sposób wzbudzający zaufanie do ich dokładności względnie wiarogodności, czego podstawowym warunkiem jest z natury rzeczy ich czasowa bezpośredniość w stosunku do będących ich przedmiotem momentów gospodarczych. Gdy jednak w konkretnym wypadku tego warunku jest brak i gdy w związku z tym pozwana władza zasadnie mogła je uznać za nie wzbudzające zaufania — to pominięcie ksiąg podatnika również i w charakterze zapisków nie zawiera cech naruszenia przepisów ustawy, na które powołuje się skarga....

Wymaganie prowadzenia ksiąg handlowych à jour, lub inaczej księgowania wszystkich transakcji handlowych w tym samym dniu, w którym się wydarzyły, nie jest oparte na specjalnym wyraźnym przepisie prawnym. Jest ono wyprowadzone pośrednio z postanowień art. 54 k. h., a więc należy do tych wymagań, które wywodzi się z pojęcia „prawidłowości“ ksiąg handlowych.

Jeżeli jednak — jak wiemy — już samo pojęcie pierwotne tj. pojęcie

---

[1] Por. OPA 1689/37.

„prawidłowości" ksiąg handlowych bywa rozmaicie tłumaczone, to na nim oparte pojęcia pochodne tym trudniej dadzą się sprecyzować.

Przede wszystkim należy ustalić, jakich księgowań należy dokonać w tym samym dniu, w którym transakcje się wydarzyły, lub, innymi słowami, jakie spomiędzy ksiąg handlowych należy prowadzić à jour, aby cała księgowość przedsiębiorstwa mogła być uznana za prowadzoną à jour.

Księgowość kupiecka odróżnia następujące księgi:

I. Księgi zasadnicze z podziałem na:

a) księgi chronologiczne (księgi dziennika rozdzielonego, tj. księga kasy i memoriał, ewent. dziennik łączny) i

b) księgi systematyczne (księga główna).

II. Księgi szczegółowe (towarowa, rachunków bieżących, wekslowa, papierów wartościowych itd.).

III. Księgi pomocnicze (terminarze, kartoteki obliga wekslowego, księgi statystyczne itd. itd.).

W księgach zasadniczych księgujemy wszystkie transakcje w pewnym ustalonym porządku, a więc w księgach chronologicznych — w porządku czasowym, w jakim po sobie następują, w księgach systematycznych — z podziałem na materie, jakich dotyczą. Dla przykładu: w księdze głównej otwieramy szereg różnie nazwanych rachunków i na rachunku weksli księgujemy tylko obroty wekslowe, na rachunku kasy tylko obroty kasowe, na rachunku prowizji tylko zyski i straty prowizyjne itd., jednak na wszystkich rachunkach księgi głównej razem wszystkie obroty przedsiębiorstwa.

Księgi szczegółowe służą do szczegółowego (także ilościowego) przedstawienia obrotów poszczególnymi składnikami majątkowymi (księga towarowa, księga walut, księga weksli itd.), lub też do szczegółowego zarachowania wyników (księga prowizji, księga kosztów handlowych itd.).

Księgi pomocnicze dla przedstawienia istoty transakcji handlowych i stanu majątkowego przedsiębiorstwa są właściwie zbędne, a uzupełniają zapiski w księgach zasadniczych i szczegółowych tylko w ten sposób, że rejestrują fakty, których wiadomość ułatwia właścicielom przedsiębiorstwa jego prowadzenie.

Otóż przez „księgowość à jour" w najszerszym tych słów znaczeniu należałoby rozumieć taką księgowość, w której wszystkie transakcje danego dnia byłyby w tym samym dniu zaksięgowane we wszystkich (zasadniczych, szczegółowych, ewent. także pomocniczych) księgach przedsiębiorstwa, a także upewniono się, że owe księgowania są dokonane poprawnie. A zatem wszystkie transakcje dnia musiałyby z ksiąg dziennika (księgi kasowej i memoriału) w tym samym dniu być przeksięgowane na odpowiednie rachunki księgi głównej, w tym samym dniu musiałby być sporządzony bilans próbny (surowy) o zgodnych sumach ogólnych i o poszczególnych saldach, uzgodnionych z kompletnie wyksięgowanymi księgami szczegółowymi.

Atoli żądanie prowadzenia w ten sposób pojętej księgowości à jour uważam za zbyt daleko idące, a nawet nie do spełnienia.

Ze względu na konieczną ekonomię pracy i na jej zasadach oparte czasowe rozplanowanie prac biurowych, większość przedsiębiorstw dokonuje przeksięgowań z ksiąg dziennika do księgi głównej a także księgowań w niektórych księgach szczegółowych i w księgach pomocniczych w terminie późniejszym, zaś niemal wszystkie sporządzają bilans surowy i uzgadniają go z księgami pomocniczymi dopiero z końcem każdego miesiąca.

Nie widzę w tym zresztą nic zdrożnego, wszakże księgowania na rachunkach

księgi głównej mają charakter tylko zapisów wtórnych i są dokonywane na podstawie księgowań w księgach chronologicznych.

A przecież istnieje także metoda księgowości podwójnej, która zdecydowanie zezwala na późniejsze księgowania w księdze głównej. Mam na myśli tzw. księgowość niemiecką; przy stosowaniu tej metody przenoszenie poszczególnych pozycji z ksiąg chronologicznych do księgi głównej odbywa się nie bezpośrednio, ale za pomocą osobnej księgi, tzw. zbiornika. Że zaś przenoszenie może być dokonywane w terminach późniejszych, a nawet dopiero z końcem każdego miesiąca, na to wskazuje niemiecka nazwa zbiornika, mianowicie „Monatsjournal". Wprawdzie dla różnych powodów stosowania tej metody nie zalecam, ale także nie mogę uznać jej za nieprawidłową.

Dlatego też mniemam, że aby księgowość została uznana za prowadzoną à jour starczy, by wszystkie transakcje danego dnia zostały wtłoczone w nieprzerwalny łańcuch pozycji po sobie czasowo następujących, czyli aby były zaksięgowane à jour w samych tylko księgach chronologicznych (księgach dziennika) oraz w takich księgach szczegółowych, których prowadzenia à jour przedsiębiorstwa we własnym interesie skrupulatnie przestrzegają, w szczególności w księgach przedstawiających stosunek kredytowy przedsiębiorstwa do jego korespondentów (księga dostawców, księga odbiorców, księga rachunków bieżących itp.).

Jednakże za najdłuższy dopuszczalny termin do uzupełnienia i uzgodnienia księgowań, tj. do wyksięgowania księgi głównej oraz pozostałych ksiąg szczegółowych i pomocniczych, do sporządzenia bilansu surowego i uzgodnienia go z księgami szczegółowymi uważam okres jednomiesięczny.

Zagadnienie dalsze:

Czy istnieją okoliczności, które by nas skłoniły, aby wykroczenia przeciw zasadzie księgowania à jour, nawet w tym liberalnym pojęciu, jakie podano powyżej, uznać za usprawiedliwione i mimo tych wykroczeń dotyczącej księgowości nie osądzić jako nieprawidłową?

Takie okoliczności istnieją niewątpliwie.

Na pierwszym miejscu wymienię wypadki nadzwyczajne, a więc: nagłe powołanie do wojska większej ilości pracowników, wybuch choroby epidemicznej, ewakuacja lokali biurowych, wydarzenia żywiołowe itd., itd.

We wszystkich takich wypadkach opóźnienia w księgowaniu należy usprawiedliwić, jeżeli tylko zostały usunięte w godziwym czasie.

Następnie uwzględnić należy przedsiębiorstwa, które mają większą ilość oddziałów lub agentur a posługują się księgowością scentralizowaną.

Przy księgowości scentralizowanej oddziały czy też agentury o transakcjach przez siebie zawartych raportują zakładowi głównemu, który dopiero wpisuje je do właściwych ksiąg handlowych. Wprawdzie oddziały i agentury zwykle przechowują kopie wysłanych raportów a także dokonują u siebie niektórych zapisów, jednak owe zapisy nie wiążą się w organiczną całość, a więc mają tylko charakter adnotacyj; właściwe księgowanie odbywa się w centrali. Atoli księgowań w zakładzie głównym dokonuje się stale z opóźnieniem, albowiem raport o zawarciu transakcji przez oddział centrala otrzymuje ewentualnie dopiero po kilku dniach, a to z uwagi na czas biegu poczty.

Sądzę, że w przedsiębiorstwach w ten sposób zorganizowanych należy opisane opóźnienia nie tylko usprawiedliwić, lecz uznać, iż obowiązkowi prowadzenia ksiąg à jour stało się zadość, jeżeli transakcje zostały zaksięgowane w dniu, w którym centrala otrzymała dotyczące raporty.

Wreszcie zważmy, że istnieją także takie przedsiębiorstwa, w których w okre-

sach periodycznych, np. w pierwszym dniu tygodnia, w ostatnich pięciu dniach miesiąca itp. występuje nadzwyczaj wielkie nasilenie pracy biurowej, podczas gdy w innych dniach tygodnia czy też miesiąca ilość zawartych transakcji (materiałów do księgowania) jest stosunkowo mała. W podobnych wypadkach dostosowanie ilości pracowników do maximum pracy buchalteryjnej jest niemożliwe, bo przedsiębiorstwo nie zniosłoby takiego obciążenia personalnymi kosztami administracyjnymi. Stąd zjawisko powszechne, że w takich okolicznościach, w okresach wielkiego nasilenia pracy powstają zaległości w księgowaniu, które personel dopiero w czasie późniejszym usuwa, albo, jak się mówi, „wyrabia".

Otóż jestem zdania, że również tego rodzaju warunki pracy biurowej uzasadniają usprawiedliwienie wydarzających się opóźnień, z tym jednak, że będą one usunięte w granicach jednego turnusu pracy nasilonej i lżejszej, a co najwyżej w granicach jednego miesiąca.

W każdym razie nawet jeden tylko wypadek stwierdzenia, lub chociażby tylko uzasadnionego podejrzenia, że przedsiębiorca drogą opóźnień w księgowaniu lub korzystając z ich istnienia chce zataić albo fałszywie przedstawić właściwy czas zawarcia albo istotę transakcji, wystarczyłby, aby księgowość, jako nie prowadzoną à jour, uznać za nieprawidłową.

Ale nawet w braku takiego momentu subiektywnego księgowość musiałaby być określona jako obiektywnie nie prowadzona à jour i nieprawidłowa — nawet gdy opóźnienia w księgowaniu spowodowane są wypadkami nadzwyczajnymi — jeżeli opóźnienia są tak znaczne, że uniemożliwiają stwierdzenie czasu zawarcia poszczególnych transakcji lub zorientowanie się w odpowiednio krótkim czasie w stanie majątkowym przedsiębiorstwa.

Opierając się na powyższych rozważaniach dochodzę do wniosku, że teza, wyprowadzona z motywów powyższego wyroku, mianowicie, iż wniesienie zapisów do ksiąg od razu za dłuższy okres czasu masowo w czasie późniejszym odbiera im charakter prawidłowych ksiąg handlowych i uzasadnia pominięcie ksiąg również w charakterze zapisków, — nie budzi zastrzeżeń.

*W. Góra*

## 2293.

# ORDYNACJA PODATKOWA.

## Księgi handlowe: Prawo władzy odwoławczej do samoistnej oceny ksiąg[1]. — Bilans otwarcia[2].

**1. Władza odwoławcza ma prawo samoistnego ocenienia prawidłowości ksiąg i uzasadnienia ich dyskwalifikacji motywami odmiennymi od motywów władzy wymiarowej, pod warunkiem tylko umożliwienia płatnikowi obrony pod kątem widzenia tych nowych motywów.**

---

[1] Por. OPA 77/32, 631/34, 1352/36.

[2] Por. OPA 1476 36, 1522/36, 1766/37.

**2. Założenie ksiąg po rozpoczęciu działalności przedsiębiorstwa wymaga sporządzenia na dzień założenia ksiąg bilansu otwarcia.**

**3. Wpisanie do ksiąg transakcji, dokonanych po rozpoczęciu działalności a przed założeniem ksiąg, pod jedną datą w dniu założenia ksiąg uchybia zasadom prawidłowej rachunkowości kupieckiej.**

Wyrok NTA z 21 lutego 1938 l. rej. 1187/37 w sprawie J. M. Kapłuna i M. Zazujera przeciw Komisji Odwoławczej w Łodzi w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

Władza pozwana zdyskwalifikowała zaskarżoną decyzją księgi handlowe przedsiębiorstwa komisowego skarżących, powołując się na motywy dwu uchwał Komisji Szacunkowej: z 21 sierpnia 1933, którą uzasadniono dykswalifikację ksiąg niesporządzeniem w momencie dokonywanej rewizji ksiąg bilansu zamknięcia, niezaprowadzeniem księgi inwentarzowej i nieksięgowaniem dzień za dniem, oraz z 17 grudnia 1935, którą dodatkowo uzasadniono odrzucenie ksiąg brakiem bilansu otwarcia na dzień 22 sierpnia 1932.

Skarga zarzuca przede wszystkim wadliwość postępowania z tego powodu, że uchwała Komisji Szacunkowej z 17 grudnia 1935 zapadła już po dokonaniu wymiaru podatku w I instancji i po wniesieniu od niego odwołania. Wadliwość ta — dotycząca postępowania w I instancji — nie jest jednak istotna, skoro władza odwoławcza powołała się w swej decyzji na treść tej uchwały Komisji Szacunkowej, więc uczyniła tę treść częścią składową swojej decyzji, będącej przedmiotem skargi kasacyjnej — a w toku postępowania odwoławczego treść ta została skarżącym przedstawiona i oni udzielili na nią swych wyjaśnień. Władza odwoławcza zaś ma niespornie prawo samoistnego ocenienia prawidłowości ksiąg handlowych i uzasadnienia ich dyskwalifikacji motywami odmiennymi w całości lub części od motywów, jakimi się kierowała władza wymiarowa w decyzji wymiarowej, pod warunkiem tylko umożliwienia płatnikowi obrony pod kątem widzenia tych nowych motywów.

Pod względem merytorycznym zwalcza skarga zaskarżoną decyzję tylko co do dwu objętych nią motywów dyskwalifikacji ksiąg, a to co do braku bilansu otwarcia na dzień 22 sierpnia 1932 i co do braku inwentarza — nie zawiera natomiast zarzutów co do zwalczanych w odwołaniu dwu dalszych motywów (brak bilansu zamknięcia i niechronologiczność wpisów). Kwestia braku bilansu otwarcia na 22 sierpnia 1932 wyłoniła się dopiero w postępowaniu odwoławczym, gdyż wedle protokołu badania ksiąg w postępowaniu wymiarowym stwierdzono, że skarżący rozpoczęli swe przedsiębiorstwo 22 sierpnia 1932 jedynie wkładem gotówkowym, ujawnionym pod tą datą w księgach, a w odwołaniu i w wyjaśnie-

niach na dodatkowe motywy dyskwalifikacji ksiąg skarżący utrzymywali, że przedsiębiorstwo ich rozpoczęło swą działalność 22 sierpnia 1932. Władza odwoławcza jednak znalazła się w posiadaniu materiału, który wskazywał na dokonywanie przez skarżących transakcji handlowych już od 1 sierpnia 1932 począwszy i na tej podstawie zarządziła dodatkowe zbadanie ksiąg, przy którym stwierdzono, że pod datą 22 sierpnia 1932 wpisane zostały transakcje dokonane tak tego dnia, jak i w czasie od 1 do 21 sierpnia 1932 włącznie, oraz że wskutek dokonania tych transakcji przedsiębiorstwo skarżących znajdowało się w dniu 22 sierpnia 1932, tj. w dniu założenia ksiąg handlowych, w posiadaniu aktywów i pasywów poza wspomnianym już wkładem gotówkowym. Ten stan rzeczy przyznaje skarga, stwierdzając, że działalność przedsiębiorstwa rozpoczęła się 1 sierpnia 1932, wychodzi jednak z założenia, iż księgi przedsiębiorstwa, założone 22 sierpnia 1932, winny były ujawniać tylko stan majątku przedsiębiorstwa na dzień 1 sierpnia 1932 i późniejsze zaszłości. Stanowisko to jest błędne — rozpoczęcie bowiem w pewnym dniu księgowości przesądza o konieczności otwarcia tych ksiąg przedstawieniem stanu majątkowego przedsiębiorstwa w tym dniu bilansem otwarcia, który w razie prowadzenia przedsiębiorstwa już w okresie czasu poprzedzającym zaprowadzenie ksiąg, musi odzwierciedlić wyniki dotychczasowej działalności gospodarczej tego przedsiębiorstwa. Brak więc w danym wypadku bilansu otwarcia na dzień 22 sierpnia 1932 w związku z niespornym faktem posiadania już w tym dniu aktywów i pasywów dyskwalifikuje księgowość przedsiębiorstwa skarżących. Gdyby zresztą nawet stanąć na stanowisku skargi, że przedsiębiorstwo rozpoczęło swą działalność 1 sierpnia 1932 i w tej dacie nie potrzebowało wykazać się bilansem otwarcia wobec rozpoczęcia czynności jedynie wkładem gotówkowym, to i w tym wypadku księgi mogłyby być uznane zasadnie za nieprawidłowe, ponieważ wkład gotówkowy nie był ujawniony w dzienniku w dacie 1 sierpnia 1932, a transakcje z okresu czasu od 1 sierpnia 1932 do 21 sierpnia 1932 zostały wniesione do dziennika dopiero w dniu i pod datą 22 sierpnia 1932, a zatem z uchybieniem zasadom prawidłowej rachunkowości kupieckiej. Tym samym odpada potrzeba rozpatrywania zarzutów przeciw drugiemu motywowi dyskwalifikacji, tj. brakowi inwentarza oraz badania, czy dalsze motywy, nie zwalczane w skardze, znajdują oparcie w stanie faktycznym sprawy.

Z tych powodów NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

2294.

# ORDYNACJA PODATKOWA.

## Dyskwalifikacja ksiąg handlowych — warunki.

**Dyskwalifikacja ksiąg handlowych kupca nie może być orzeczona bez wszechstronnego zbadania i rozpoznania całokształtu towarzyszących okoliczności i ustalenia przesłanek uzasadniających ocenę ksiąg i materiału dowodowego w kierunku formalnym i materialnym, przy należytym uwzględnieniu także obrony płatnika.**

Wyrok NTA z 4 marca 1938 l. rej. 2091/34 w sprawie Moszka Fajgenbauma przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

Przewodniczący Komisji Szacunkowej przy 14 Urzędzie Skarbowym w Warszawie zgłosił do wymiaru podatku przemysłowego od obrotu na 1932 r. dla Moszka Fajgenbauma wniosek o uznanie ksiąg handlowych za nieprawidłowe z tego powodu, że w materiałach znalezionych przez organa skarbowe u ekspedytora R. w Łodzi stwierdzono „listy przesyłkowe ekspedytora S. z Warszawy o przesyłkach do Łodzi" oraz książkę zaliczeń, według których M. Fajgenbaum pod różnymi datami miał zwrócić wymienionym 3 firmom łódzkim 19 razem sztuk towaru i przekazać dwóm z nich różne kwoty na łączną sumę 6.764,34 zł, a „powyższe operacje w księgach handlowych firmy Moszek Fajgenbaum za 1932 r. nie figurują". Według tego wniosku Przewodniczący nie dał wiary ani wyjaśnieniom płatnika, że u wymienionych firm w 1932 r. towarów nie nabywał i z nimi żadnych stosunków nie utrzymywał, ani zaświadczeniom pisemnym dwóch z tych firm treści podobnej wobec „dokumentalnie ustalonych danych". Ponieważ Komisja Szacunkowa uznała księgi handlowe za prawidłowe, Przewodniczący wniósł sprzeciw, który Komisja Odwoławcza, rozpatrzywszy także odpowiedź płatnika na sprzeciw, uwzględniła, uznawszy księgi handlowe płatnika za nieprawidłowe, ponieważ nie obejmują całokształtu dokonanych transakcji (w decyzji wymieniono powyższe 3 firmy łódzkie) i ponieważ płatnik w odpowiedzi na sprzeciw nie przedstawił dowodów co do operacji przeprowadzonych za pośrednictwem ekspedytorów R. w Łodzi i S. w Warszawie. W konsekwencji tej dyskwalifikacji ksiąg Komisja Odwoławcza ustaliła obrót podatkowy odmiennie od zeznania (555.669 zł) na 570.000 zł i zastosowała 2%-ową stawkę podatkową zamiast 0,5%-owej przyjętej przez władzę wymiarową I instancji.

Orzeczenie to jest przedmiotem skargi kasacyjnej płatnika, w której

zarzuca on wadliwość postępowania z powodu obrazy przepisu art. 88 ustawy o podatku przemysłowym (poz. 110/32 Dz. Ust.).

NTA uznał skargę za uzasadnioną.

Władza pozwana dopuściła się obrazy kardynalnej zasady prawidłowego postępowania: rozpoznania konkretnych zarzutów płatnika popartych dowodami i uzasadnienia ich oceny ujemnej.

Przecież skarżący konsekwentnie przeczył, by z wyszczególnionymi 3 firmami pozostawał w stosunkach handlowych, wyjaśniając co do jednej z nich, skąd się wziął „zwrot towaru", którego nie ujawniono w księgach skarżącego. Skarżący poparł swoje zaprzeczenia ponadto dowodami w postaci zaświadczeń pisemnych odnośnych firm. Władza pozwana atoli w zaskarżonym orzeczeniu na te wywody i dowody nie reagowała, a natomiast po prostu poprzestała na powołaniu się na „materiały znalezione u ekspedytora R.". Dyskwalifikacja ksiąg handlowych kupca jest aktem zbyt poważnym i brzemiennym w skutki, by mogła być orzeczona bez wszechstronnego zbadania i rozpoznania całokształtu towarzyszących okoliczności i ustalenia przesłanek uzasadniających ocenę ksiąg i materiału dowodowego w kierunku formalnym i materialnym, a zatem przy należytym uwzględnieniu także obrony płatnika. Ta okoliczność, że materiały ekspedytora wskazywały jakiś, zresztą bliżej w aktach sprawy nie wyjaśniony, stosunek jakiegoś M. Fajgenbauma do pewnych firm, nie dostarcza dostatecznej podstawy do oceny trafności konkluzji orzeczenia, ponieważ w aktach znajdują się tylko luźne tzw. informacje urzędowe w tym względzie, natomiast nawet nie wskazano rodzaju tego materiału, znalezionego u ekspedytora, zaś według sprawozdania urzędowego z 17 czerwca 1933 u ekspedytora ksiąg źródłowych nie znaleziono i nie można było sprawdzić „kogo" informacje, wymienione według numerów (7 sztuk), dotyczą, a z d a j e s i ę, że te właśnie informacje nie mają odpowiedników wpisowych w księgach skarżącego.

Zaskarżone orzeczenie uzasadnia uwzględnienie sprzeciwu także tym, że płatnik w odpowiedzi na sprzeciw nie wyjaśnił ani nie przedstawił dowodów co do operacji przeprowadzonych za pośrednictwem ekspedytorów w Warszawie i w Łodzi.

Skarżący przeciwstawia się zasadności tego motywu, twierdząc, że w księgach jego wymienieni ekspedytorzy posiadają swoje konto, a wpisy na tych rachunkach są zupełne i poparte dowodami, a ponieważ już w zeznaniu powołał się na księgi, przeto nie miał potrzeby ponawiania wniosku w odpowiedzi na sprzeciw.

W konkretnym wypadku nie wiadomo, do czego nawiązuje drugi argument zaskarżonego orzeczenia, dopiero co streszczony. Jeśli ma on stanowić dalsze uzasadnienie wadliwości formalnej ksiąg handlowych, to

oczywiście musiałby się opierać na bezspornym stwierdzeniu, że zdarzenia, o których mówi orzeczenie, dotyczą skarżącego i że przez jego księgi nie przechodziły. Lecz takiego ustalenia w aktach nie ma.

Z tych zatem powodów NTA uznał, że postępowanie odwoławcze jest dotknięte wadliwością....

## 2295.

## ORDYNACJA PODATKOWA.

### Zapłata podatku wierzytelnością prywatnoprawną płatnika do Skarbu[1].

**1. Wierzytelność bezsporna i wymagalna, a wynikająca ze stosunków prywatnoprawnych wobec Skarbu Państwa, nadaje się do zapłaty nią podatku w myśl art. 97 § 3 O. P. także wówczas, gdy płatnik wszedł w jej posiadanie drogą przelewu.** (Teza).

**2. Ustanowione w § 92 ust. 1 rozp. wykon. do O. P. (poz. 270/37 Dz. Ust.) ograniczenie prawa zapłaty podatku wierzytelnością do Skarbu Państwa jest niezgodne z ustawą.**

Wyrok NTA z 15 czerwca 1938 l. rej. 105/37 w sprawie Bazylego Adolpha przeciw Izbie Skarbowej w Grudziądzu w przedmiocie kompensaty.

Przedmiotem sporu jest kwestia prawna, czy płatnik, posiadający wobec Skarbu wierzytelność bezsporną i wymagalną a wynikającą ze stosunków prywatnoprawnych, może tą wierzytelnością zapłacić przypadający od niego podatek (art. 97 § 3 O. P. poz. 134/36 Dz. Ust.) tylko w tym wypadku, gdy wierzytelność posiadana przez płatnika powstała z umowy prywatnoprawnej zawartej bezpośrednio między płatnikiem a Skarbem Państwa (§ 92 ust. 1 rozp. wykon. do O. P. poz. 270/37 Dz. Ust.).

NTA rozważył co następuje:

Skoro O. P. przewiduje możność dokonania kompensaty należytości podatkowej z wzajemną pretensją płatnika do Skarbu, wynikającą „ze stosunków prywatnoprawnych", należy uznać, że decydującym o prawie dokonania kompensaty momentem jest jedynie istnienie bezspornej i wymagalnej wierzytelności prywatnoprawnej płatnika do Skarbu Państwa. Jedynym więc ograniczeniem źródeł takiej wierzytelności, przewidzianym

---

[1] Por. OPA 2252/38.

ustawowo, jest wymóg, by pochodziła ona ze „stosunków prywatnoprawnych“, które oczywiście nie ograniczają się do umów — źródłem bowiem wierzytelności po jednej, a zobowiązania po drugiej stronie mogą być w myśl art. 1 k. z. oświadczenia woli, czyny i inne zdarzenia, z którymi ustawa łączy powstanie zobowiązania. Już więc pierwsze ograniczenie § 92 ust. 1 rozp. wykon. do wierzytelności z umów prywatnoprawnych jest niezgodne z treścią O. P., tłumaczoną wedle obowiązujących przepisów prawa cywilnego, decydujących o tym, co może być nazwane „stosunkiem prywatnoprawnym“ i wynikającą z takich stosunków wierzytelnością. Nie ulega dalej wątpliwości, że stosunkiem prywatnoprawnym, z którego wynika wierzytelność, może być także przelew wierzytelności — przez przelew bowiem „nabywca wstępuje w prawa wierzyciela z chwilą zawarcia umowy o przelew wierzytelności“, a „wraz z wierzytelnością przechodzą na nabywcę wszelkie związane z nią prawa“ (art. 170 § 1 i 2 k. z.). Z chwilą więc dokonania ważnego przelewu staje się nabywca wierzytelności wierzycielem w stosunku do dłużnika danego zobowiązania. Także więc i nabycie drogą przelewu bezspornej i wymagalnej wierzytelności osoby trzeciej wobec Skarbu jest „stosunkiem prywatnoprawnym“, z mocy którego nabywca wierzytelności staje się jej „posiadaczem“ w rozumieniu art. 97 § 3 O. P.

W tym stanie rzeczy zawarte w § 92 ust. 1 rozp. wykon. do O. P. ograniczenie jest niezgodne z art. 97 § 3 O. P., którego treść nie pozwala na tego rodzaju interpretację. Gdy więc władza pozwana zastosowała to ograniczenie (wprawdzie bez powołania się na przepis § 92 ust. 1 rozp. wykon. do O. P., lecz na okólnik Ministerstwa Skarbu analogicznej treści) i odmówiła przyjęcia w myśl § 92 ust. 3 na pokrycie zobowiązania podatkowego skarżącego przedłożonego przez niego zaświadczenia władzy, powołanej do zapłaty nabytej przez skarżącego drogą przelewu wierzytelności, uchylił NTA zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z prawem.

**2296.**

## ORDYNACJA PODATKOWA.

### Odwołanie: Wskazanie środków dowodowych.

**Przepis art. 105 p. c) O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.) wymaga tylko wskazania środków dowodowych w odwołaniu, a nie przedłożenia dowodów.**

Wyrok NTA z 30 kwietnia 1938 l. rej. 19/36 i 3053/36 w sprawie Rachmila Mojżesza Rappaporta przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie

Skarbowej Okręgowej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1933 i 1934.

...O ile chodzi o rok podatkowy 1934, to, jak wykazują akta sprawy, władza... wezwała skarżącego do uzupełnienia odwołania, odwołanie to bowiem nie odpowiada warunkom przewidzianym w art. 112 p. d)[1] Ordynacji Podatkowej (poz. 346/34 Dz. Ust.) dla braku przedłożenia dowodu stwierdzającego, że skarżący miał w r. 1933 niższy dochód od ustalonego przez władzę wymiarową.... Skarga trafnie podnosi, że przepis art. 112 p. d) Ordynacji Podatkowej, na który powołała się władza w tym wezwaniu, wymaga tylko „wskazania" środków dowodowych, a nie przedłożenia dowodów. Wezwanie tedy do uzupełnienia odwołania, powołujące się na ten przepis O. P., mogło być przez płatnika rozumiane jako wezwanie do wskazania dowodów, a nie do „przedłożenia wiarogodnych wyciągów z ksiąg stanu cywilnego", o których mowa w uzasadnieniu zaskarżonego orzeczenia. Nieprzedłożenie tego dowodu nie dawało tedy podstawy do ustalenia podstawy wymiaru z pominięciem udzielonych wyjaśnień i zaofiarowanych dowodów....

## 2297.

## ORDYNACJA PODATKOWA.

### Skarga przewodniczącego komisji odwoławczej: Legitymacja[2].

**Prawo skargi do NTA przysługuje każdoczesnemu przewodniczącemu komisji odwoławczej a nie jest ograniczone do osoby, która faktycznie na danym posiedzeniu komisji przewodniczyła.**

Wyrok NTA z 14 września 1937 l. rej. 410/34 w sprawie ze skargi Przewodniczącego Komisji Odwoławczej w Łucku na orzeczenie tejże Komisji w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego Jankielowi i Ajzykowi Goldensztejnom za r. 1932[3].

NTA nie uwzględnił wniosku władzy pozwanej o pozostawienie skargi bez rozpoznania z powodu braku legitymacji podmiotowej.... Okolicz-

---

[1] Art. 105 p. c) tekstu poz. 134/36 Dz. Ust.

[2] Por. OPA 30/32, 259/33, 1076/35, 1077/35, 1082/35, 1650/36, 1986/37.

[3] Część tego wyroku, dotycząca innego zagadnienia, została już ogłoszona w OPA 1986/37.

ność, że przewodniczącym była inna osoba aniżeli ta, która sprawowała funkcję przewodniczącego Komisji na posiedzeniu tejże w dniu powzięcia zaskarżonego orzeczenia, jest obojętna dla kwestii legitymacji prawnej do wniesienia skargi kasacyjnej w ramach art. 91 ust. 4 ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust. w związku z art. 48 rozporządzenia o NTA, gdyż prawo skargi przysługuje każdoczesnemu przewodniczącemu, a nie jest ograniczone podmiotowo do osoby, która faktycznie danemu zebraniu komisyjnemu przewodniczyła, przewodniczący bowiem zaskarża orzeczenie komisji nie w imieniu własnym jako podmiot pokrzywdzony indywidualnie, lecz działa w imieniu i na rachunek Skarbu Państwa....

W sprawie rozstrzygniętej powyższym wyrokiem komisja odwoławcza odmawia swemu przewodniczącemu legitymacji do skargi z tego powodu, że na posiedzeniu, na którym zapadło zaskarżone orzeczenie, przewodniczył nie on lecz jego poprzednik w urzędzie. Komisja wiąże legitymację do skargi nie z urzędem przewodniczącego lecz z jego osobą, opierając się widocznie na art. 49 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.). Ale tego przepisu i wynikającej z niego zasady, iż uprawniony do skargi jest ten tylko, czyją indywidualną sferę prawną naruszono — nie można stosować do przewodniczącego komisji odwoławczej. Prawo skargi przewodniczącego stanowi odchylenie od zasadniczych podstaw naszego sądownictwa administracyjnego i podstawę swą czerpie tylko z osobnych przepisów poszczególnych ustaw podatkowych i Ordynacji Podatkowej. Te tylko przepisy zatem rozstrzygają o czynnej legitymacji procesowej przewodniczącego.

Poza tym jednak — jak o tym już była mowa w glosie OPA 1076/35 — także w sprawach ze skargi przewodniczącego obowiązują w zasadzie ogólne normy proceduralne. Obowiązujący tekst Ordynacji Podatkowej robi w nich jeden tylko wyłom na korzyść przewodniczącego: zwalnia go (art. 117) od zastępstwa adwokackiego, przepisanego w art. 54 rozp. o NTA. (Zwolnienie to wprowadziła nowela do O. P. z 14 stycznia 1936 poz. 13 Dz. Ust.; przed nowelą NTA żądał podpisu adwokata na skardze przewodniczącego). Żadnego natomiast odchylenia nie doznają przepisy określające uprawnienia władzy pozwanej, w szczególności uprawnienie do przedstawienia odpowiedzi na skargę (art. 63 ust. 1 rozp. o NTA) i do udziału w rozprawie (art. 75). Zdanie przeciwne, wyrażone przez Rosenkranza w książce pt. „Ordynacja Podatkowa" (Warszawa, 1937, str. 333—334), nie wydaje się trafne. Zdaniem tego autora przepis rozp. o NTA, który nakazuje doręczenie władzy pozwanej odpisu skargi dla przedstawienia odpowiedzi, jest „bez znaczenia" w sprawach ze skargi przewodniczącego, gdyż obrona orzeczenia, korzystnego dla płatnika, jest pozostawiona wyłącznie płatnikowi. W celu uzasadnienia tej ostatniej tezy autor powołuje się na swoje poprzednie wywody. Ale z nich teza ta nie wynika. Streszczają się one w konkluzji, że do obrony interesów płatnika drogą skargi do NTA jest powołany jedynie płatnik. Innymi słowy, że przewodniczący nie jest uprawniony do skargi w interesie płatnika. Tej treści tezę postawiłem w glosie OPA 1076/35, wbrew niektórym autorom, i na tym gruncie stanął też Rosenkranz w swej książce. Ale z tej tezy, która zajmuje się przedmiotowymi granicami skargi przewodniczącego, nie można snuć żadnych wniosków co do uprawnień władzy pozwanej. Jeżeli jest niewątpliwe, że jest ona stroną w procesie, to nie ma żadnej podstawy do tego, by odmawiać jej najistotniejszych uprawnień związanych z tym charakterem procesowym. Pozbawienie strony pozwanej zupełnie głosu w postępowaniu, odebranie

jej możności obrony przed zarzutami skargi stwarzałoby jakiś osobliwy rodzaj procedury trybunalskiej, niezgodny z zasadami obowiązującego prawa. Byłoby ono w sprawach tej kategorii, o której mowa, tym mniej uzasadnione, że właśnie w tych sprawach orzeczenie, jako korzystne dla płatnika, nie musi zawierać i też z reguły nie zawiera bliższych motywów, dopiero zatem w odpowiedzi na skargę władza pozwana ma sposobność uzasadnić swoje stanowisko. Jest to szczególnie ważne, gdy punkt ciężkości sporu leży w stanie faktycznym, a zwłaszcza kiedy skarga przewodniczącego zarzuca komisji dowolną ocenę tego stanu. Doświadczenie wykazało praktyczną wartość tych odpowiedzi na skargę: wyroki NTA niejednokrotnie powołują się w motywach na zawarte w odpowiedziach wyjaśnienia.

Zauważyć wreszcie należy w związku z uwagą Rosenkranza, iż przesłanie przez NTA przewodniczącemu komisji odpisu skargi, ułożonej przez niego samego, byłoby paradoksalne, — że paradoks tkwi nieuchronnie w stworzonym przez ustawodawcę zupełnie celowo podwójnym charakterze przewodniczącego: jako kierownika i przedstawiciela władzy pozwanej a zarazem skarżącego. Nic natomiast paradoksalnego nie ma w tym, że władza, która wydała zaskarżone orzeczenie, a jest stroną pozwaną w procesie, ma możność obrony legalności tego orzeczenia, niezależnie od tego, kto je zaskarżył.

*Aleksander Dubieński*

## 2298.

# ORDYNACJA PODATKOWA.

## Ustalenie rodzaju przedsiębiorstwa w orzeczeniu karnym — znaczenie przy wymiarze podatku od obrotu[1].

**Ustalenie rodzaju przedsiębiorstwa w orzeczeniu karnym, wydanym w sprawie o przestępstwo z art. 98[2] ustawy o podatku przemysłowym poz. 550/25 Dz. Ust., jest wiążące przy wymiarze podatku od obrotu.**

Wyrok NTA z 24 listopada 1936 l. rej. 6766/33 w sprawie firmy: Elektrownia Okręgowa Ligota Sp. z ogr. por. w Piotrowicach przeciw Wydziałowi Skarbowemu Urzędu Wojewódzkiego Śląskiego w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1928.

...Skarga zarzuca przede wszystkim wadliwość postępowania z tego powodu, że władza z zarzutem odwołania tej treści, iż opodatkowane przedsiębiorstwo jest przedsiębiorstwem przemysłowym, rozprawiła się jedynie w ten sposób, że uznała zarzut za bezprzedmiotowy, ponieważ w drodze prawidłowego i prawomocnego postępowania karnego ustalony

---

[1] Por. OPA 220/33, 2299/38.

[2] Uchylony przez O. P.

został obowiązek nabycia świadectwa na przedsiębiorstwo handlowe. Rzeczywiście władza nie rozprawiła się z zarzutem sformułowanym w odwołaniu, lecz zarzucona wadliwość mogłaby zachodzić wówczas dopiero, gdyby motyw, podany przez władzę, okazał się nietrafny. Otóż skarga na uzasadnienie nietrafności omawianego motywu powołuje się na wyroki NTA z 29 maja 1925 l. rej. 1250/24 i z 10 maja 1933 l. rej. 919/32. Powołanie to atoli o tyle nie dowodzi słuszności tezy skargi, że w wyrokach, o których mowa, za podstawę wyrokowania wzięty był inny stan faktyczny, w szczególności za podstawę wyrokowania nie służyła tam okoliczność, że obowiązek nabycia świadectwa kategorii handlowej ustalony został w prawomocnym postępowaniu karnym. W sprawie niniejszej powołuje się władza na tę właśnie okoliczność, a skarga nie zwalcza tego twierdzenia faktycznego. Zachodzi tedy pytanie, czy i jaki wpływ wywiera orzeczenie karne z art. 98 ustawy o podatku przemysłowym w zakresie wymiaru podatku od obrotu. W tym względzie i w ustawie o podatku przemysłowym i w innych przepisach skarbowych brak jakiejkolwiek wskazówki. Skoro atoli zarówno dla ustalenia rodzaju świadectwa przemysłowego, jak i dla określenia rodzaju stawki podatkowej, jest decydujący rodzaj przedsiębiorstwa, który określa się według tych samych kryteriów rzeczowych, to ustalenie tych kryteriów w prawomocnym postępowaniu karnym musi z natury rzeczy być obowiązujące także dla wymiaru podatku od obrotu. Z tego powodu Trybunał przyjmuje, że w danym przypadku obowiązują ustalenia poczynione w postępowaniu karnym, tj. że skarżąca prowadzi przedsiębiorstwo handlowe. Tym samym okoliczność, że władza w zaskarżonym orzeczeniu nie wypowiedziała się co do istoty przedsiębiorstwa w związku z zarzutami odwołania, nie stanowi wadliwości postępowania, z której by dla skarżącej mogła wyniknąć szkoda....

**2299.**

## ORDYNACJA PODATKOWA.

### Znaczenie sądowego orzeczenia karnego przy wymiarze podatku[1].

**1. Przepisy art. 65[2] i 73[2] ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust. dają władzom skarbowym prawo i wyłączną kompetencję do ustalenia podstaw wymiaru podatku dochodowego i w tym kierunku władze skarbowe nie są krępowane orzeczeniami sądu karnego, dotyczącymi**

---

[1] Por. OPA 2298/38.

[2] Uchylony przez O. P.

**winy płatnika w dostarczeniu władzom wymiarowym danych niezgodnych ze stanem faktycznym.**

**2. Jeśli władza skarbowa stwierdziła przy sposobności toczącego się śledztwa sądowego niezgodności ksiąg, przyjętych przy pierwotnym wymiarze za podstawę obliczenia dochodu, z rzeczywistością, ma prawo zastosować przepis art. 85[1] cyt. ustawy — bez względu na to, czy sąd karny uznał subiektywną winę płatnika w niezgodności jego ksiąg handlowych ze stanem faktycznym za udowodnioną, czy nie i czy w konsekwencji go skazał, czy uniewinnił.**

Wyrok NTA z 21 lutego 1938 l. rej. 8488/34 i 8489/34 w sprawie Mojżesza Ch. przeciw Komisji Odwoławczej w Białymstoku w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1927 i 1928.

Wskutek ujawnienia przez śledztwo sądowe niezgodności ksiąg handlowych skarżącego z rzeczywistością dokonała władza podatkowa I instancji skarżącemu dodatkowych wymiarów podatku dochodowego na lata 1927 i 1928. Na wniesione przeciw tym wymiarom odwołania zapadły zaskarżone obecnie decyzje Komisji Odwoławczej, ustalające szczegółowo dochód skarżącego, osiągnięty z przedsiębiorstwa skupu zawodowego papierówki na eksport, i obniżające częściowo na tej podstawie dokonane wymiary dodatkowe.

Skargi na te orzeczenia... podnoszą następujące zarzuty:

...II. Zarzut obrazy art. 58 i 63 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) z powodu oparcia ustalenia dochodu na danych, zaczerpniętych z zajętej w czasie śledztwa sądowego księgi prywatnej skarżącego oraz z wyciągów z ksiąg handlowych firm zagranicznych, z którymi skarżący pozostawał w stosunkach handlowych — a więc na innych okolicznościach i danych niż te, na których był oparty dodatkowy wymiar, jak również te, które były przedmiotem udzielonych na żądanie władzy wyjaśnień skarżącego. Zarzut ten nie jest uzasadniony. Akta wykazują, że wymiar dodatkowy dokonany był na podstawie doliczenia do dochodu wynikającego z ksiąg handlowych sumy nie ujawnionego zdaniem władzy wymiarowej w tych księgach dochodu, obliczonego przez ustalenie wartości sprzedanych przez skarżącego dewiz i odpowiedniego odliczenia kosztów własnych skarżącego na uzyskanie obrotu, wyrażającego się w sumie tych dewiz. Te podstawy wymiaru zwalczało odwołanie, a w toku postępowania odwoławczego władza zażądała od skarżącego szczegółowych wyjaśnień oraz dowodów na twierdzenia odwołania i na wysokość rzeczywiście osiągniętego dochodu. W szczególności za-

[1] Uchylony przez O. P.

żądała władza przedłożenia wyciągów z ksiąg handlowych firm zagranicznych, z którymi skarżący pozostawał w stosunkach. Skarżący tych wyciągów nie przedłożył, nie przedstawił też innych dowodów, w szczególności też nie powołał się na treść zajętej przez władze śledcze „prywatnej księgi“, zawierającej dane, dotyczące jego transakcji handlowych, częściowo niezgodne z danymi, zawartymi w przedłożonych przez skarżącego księgach handlowych. W tym stanie rzeczy miała władza podstawę do uznania, iż skarżący popadł w zaoczność, i do ustalenia podstaw wymiaru jednostronnie na podstawie danych, jakimi rozporządzała, już bez potrzeby przedstawiania tych danych skarżącemu i żądania od niego na ich treść wyjaśnień. Danymi tymi są właśnie te dowody, których władza żądała od skarżącego i których nieprzedłożenie przez niego uzasadniło zastosowanie postępowania zaocznego, a które władza uzyskała z urzędu.

Dane te, na podstawie których nastąpiło obliczenie dochodu, zostały w decyzjach odwoławczych szczegółowo przedstawione tak, że płatnik miał możność podniesienia w postępowaniu kasacyjnym merytorycznych zarzutów co do ich treści. Zarzutów takich jednak skargi ani co do treści wyciągów z ksiąg handlowych firm zagranicznych, ani co do treści księgi prywatnej skarżącego nie podnoszą, jak również nie zwalczają wniosków faktycznych władzy z treści tej wysnutych, ograniczają się jedynie do zwalczania pod względem formalnym oparcia się na tych danych bez ich przedstawienia skarżącemu do wiadomości i wyjaśnienia w toku postępowania. Skoro te zarzuty formalne są nieuzasadnione, a merytorycznie skarżący nie wykazał dowolności wniosków władzy wysnutych z posiadanych przez nią materiałów, uznać należało zarzut obrazy art. 58 i 63 za nieuzasadniony.

Ten sam zarzut stosuje skarżący do ustalenia zyskowności swego przedsiębiorstwa przez ustalenie normy zyskowności na 12%, twierdząc, że kwestia wysokości procentowej dochodu nie była przedmiotem postępowania wyjaśniającego. Otóż akta wykazują, iż w wezwaniach do wyjaśnienia wątpliwości z 6 sierpnia 1932 co do obu lat podatkowych 1927 i 1928 przedstawiono skarżącemu, iż osiągnął on co najmniej wyższą od przeciętnej zyskowność swego przedsiębiorstwa, na co skarżący odpowiedział zupełnie ogólnikowo, nie wskazując żadnej konkretnej normy zykowności. Formalnie więc władza miała i w tej kwestii prawo ustalić stopę zyskowności na podstawie danych, jakimi rozporządzała, a gdy uczyniła to drogą przeprowadzenia kalkulacji zysku na transakcjach z jednym z odbiorców skarżącego, opierając się na danych z ksiąg handlowych tego odbiorcy, jak również z ksiąg handlowych i księgi „prywatnej“ skarżącego — jak również uzyskała potwierdzenie tej kalkulacji przez biegłego — i w decyzjach odwoławczych szczegółowo te dane, na których się oparła, przedstawiła, uznał NTA, że nie zachodzi też i w tej

mierze zarzucana w skargach dowolność. Również nie dopatrzył się NTA dowolności w zastosowaniu przez władzę danych własnych, a nie opinii rzeczoznawcy przesłuchanego w przewodzie sądowym, gdyż opinia ta mogła mieć dla władzy skarbowej tylko znaczenie materiału orientacyjnego, na którym nie miała obowiązku się opierać, dysponując materiałem własnym, bardziej skonkretyzowanym.

III. Zarzut obrazy art. 65 i 73 ustawy o podatku dochodowym przez ustalenie dochodu skarżącego odmiennie od ustalenia przez sąd karny, który — o ile chodzi o rok operacyjny 1926 — ustalił ten dochód na kwotę niższą, od której podatek wynosiłby tylko 5.021 zł 57 gr, zaś — o ile chodzi o rok operacyjny 1927 — uwolnił skarżącego od oskarżenia o zatajenie dochodu przez przedłożenie nierzetelnych ksiąg. Zarzut ten nie jest uzasadniony. Powołane przez skarżącego przepisy dają właśnie władzom skarbowym prawo i wyłączną kompetencję do ustalenia podstaw wymiaru podatku dochodowego i w tym kierunku władze skarbowe nie są krępowane orzeczeniami sądu karnego, mającymi inny cel na oku i dotyczącymi innej kwestii, bo kwestii winy oskarżonego w dostarczeniu władzom wymiarowym danych niezgodnych ze stanem faktycznym.

IV. Nakoniec, o ile chodzi o rok podatkowy 1927, zarzuca skarga obrazę art. 85 ustawy o podatku dochodowym z tego powodu, że sąd karny uniewinnił skarżącego od zarzutu prowadzenia nierzetelnych ksiąg handlowych w roku operacyjnym 1927. I ten zarzut nie jest uzasadniony. Zastosowanie art. 85 ustawy nie jest zależne od stwierdzenia popełnienia przez płatnika czynu karygodnego, lecz jedynie od stwierdzenia nowych okoliczności. Bez względu więc na to, czy sąd karny uznał subiektywną winę skarżącego w niezgodności jego ksiąg handlowych ze stanem faktycznym za udowodnioną, czy nie i czy w konsekwencji go skazał, czy uniewinnił, jeśli tylko władza skarbowa stwierdziła przy sposobności toczącego się śledztwa sądowego takie niezgodności ksiąg, przyjętych przy pierwotnym wymiarze za podstawę obliczenia dochodu, z rzeczywistością, miała ona prawo zastosować przepis art. 85. Władza w decyzji odwoławczej uzasadnia pod względem faktycznym zastosowanie tego przepisu, podając pozycje księgi „prywatnej" skarżącego, nie znajdujące się w księgach handlowych, i stwierdzając w ten sposób niezgodność ksiąg handlowych z rzeczywistością. Tych ustaleń faktycznych władzy skarga nie zwalcza. Zarzutu więc obrazy art. 85 ustawy nie mógł NTA uwzględnić.

Z tych powodów NTA oddalił skargi jako nieuzasadnione.

1. Uwagi moje do powyższego wyroku ograniczę jedynie do części traktującej o wpływie wyroku sądu karnego na treść orzeczenia wymiarowego władz skarbowych. Zagadnienie to sprowadza się do pytania, czy wyrok sądu karnego a właściwie ustalenia faktyczne tego wyroku są dla władzy skarbowej wiążące, czy też władza skarbowa ma prawo poczynić ustalenia własne, odmienne od ustaleń

sądu i oprzeć na nich wymiar podatku. Przed wejściem w życie Ordynacji Podatkowej brak było przepisu ustawowego, który by kwestię tę wyraźnie normował. Toteż zagadnienie to było wielokrotnie przedmiotem rozważań NTA, który na ogół zajmował stanowisko inne niż zawarte w omawianym wyroku, stanowiącym przedmiot niniejszej glosy. Ordynacja Podatkowa niejasną tę dotychczas kwestię w sposób autorytatywny rozwiązała, stanowiąc w art. 206, że władze wymiarowe nie są skrępowane orzeczeniem sądu, którym bądź uniewinniono oskarżonego dla braku podmiotowych cech przestępstwa, bądź umorzono postępowanie. A contrario więc — we wszystkich innych wypadkach ustalenia wyroku sądowego są dla władzy skarbowej wiążące.

2. Dotychczasowa judykatura NTA na ogół wyrażała tezę, że władza skarbowa skrępowana jest ustaleniami wyroku sądowego. Orzeczenia te odnoszą się co prawda do spraw o niewykupienie świadectwa przemysłowego a więc do przestępstwa z art. 98 ustawy o podatku przemysłowym z 1925 r., jednak założenia ich są wspólne także dla innych przestępstw podatkowych i dadzą się do tych przestępstw w równej mierze zastosować.

I tak np. w wyroku z 11 marca 1929 l. rej. 2961/27 (Zb. wyr. nr 49 S) NTA orzekł, że jeżeli przeciw orzeczeniu karnemu, wydanemu z powodu prowadzenia przedsiębiorstwa bez świadectwa przemysłowego lub bez należytego świadectwa przemysłowego, obwiniony wybiera drogę odwołania do sądu, skarbowa instancja odwoławcza nie może odrębnie rozstrzygać o obowiązku nabycia świadectwa przemysłowego.

W wyroku z 10 stycznia 1933 l. rej. 3923/30 (OPA 220/33) NTA poszedł jeszcze dalej i stanął na stanowisku, że przedawnienie ścigania o przestępstwo z art. 98 ustawy o podatku przemysłowym i wynikłe stąd umorzenie przez sąd postępowania dotyczy nie tylko kary lecz także obowiązku podatkowego. Postępowanie bowiem, zdaniem NTA, obejmuje zarówno obowiązek podatkowy jak i karę. (Por. glosę Śliwińskiego, OPA 220/33, zawierającą krytykę powyższego orzeczenia).

W wyroku z 24 listopada 1936 l. rej. 6766/33 (OPA 2298/38) zastanawiał się NTA nad kwestią wpływu wyroku sądowego, wydanego w postępowaniu karnym w przedmiocie niewykupienia właściwego świadectwa przemysłowego, na wymiar podatku od obrotu a właściwie na kwestię przyjęcia takiej czy innej stawki tego podatku. NTA stwierdził, że skoro zarówno dla ustalenia rodzaju świadectwa przemysłowego, jak i dla określenia rodzaju stawki podatkowej decydujący jest rodzaj przedsiębiorstwa, który określa się według tych samych kryteriów rzeczowych, to ustalenie tych kryteriów w prawomocnym wyroku karnym musi z natury rzeczy być obowiązujące także dla wymiaru podatku od obrotu. Z tego powodu Trybunał przyjął, że obowiązują tu ustalenia poczynione w postępowaniu karnym.

3. Dalszą przesłanką, na której opieram konkluzję niniejszej glosy, jest przepis art. 206 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.). Aczkolwiek wyrok NTA, będący przedmiotem glosy, dotyczy okresu, w którym O. P. jeszcze nie obowiązywała, to jednak z uwagi na specyficzny, zdaniem moim, charakter art. 206 O. P. choćby pobieżna analiza tego przepisu jest konieczna.

Jak już wyżej wspomniałem, dotychczasowy stan prawny budził w praktyce w omawianym przedmiocie wątpliwości. Art. 206 O. P. miał na celu usunięcie tych wątpliwości i niejasności, stanowiąc, w jakich okolicznościach wyrok sądu karnego wiąże swoimi ustaleniami władzę wymiarową. Toteż przepis ten stanowić winien cenną wskazówkę również przy wymiarze odnoszącym się do okresu, w którym

O. P. jeszcze nie obowiązywała. Art. 206 O. P. winien być, moim zdaniem, potraktowany jako sui generis norma interpretacyjna (oczywiście, w związku z tym jej charakterem rozważania na temat wstecznego działania ustawy są nieaktualne). Myśli więc zawarte w art. 206 O. P. powinny były być, moim zdaniem, również przesłanką rozważań NTA i w tym wyroku.

Z brzmienia art. 206 O. P. wynika, że wydane w postępowaniu karnym orzeczenie sądu wiąże władze skarbowe przy wydaniu decyzji wymiarowej, chyba że uniewinniono obwinionego dla braku podmiotowych cech przestępstwa względnie umorzono postępowanie. Skoro więc sąd karny zajmował się istotą sprawy, a więc postępowania karnego nie umorzył, a również nie uniewinnił oskarżonego z powodu braku elementów podmiotowych (winy) po stronie sprawcy, to ustalenia faktyczne sądu karnego są dla władzy wymiarowej wiążące. Sąd karny bowiem, rozpatrując sprawę o przestępstwo podatkowe, analizuje czyn sprawcy pod kątem widzenia zgodności jego z ustawową istotą czynu, przewidzianą w określonej dyspozycji; przesłanką bowiem kary jest, abstrahując od winy sprawcy, zgodność czynu ze stanem faktycznym określonym przez daną normę, a więc istnienie w czynie sprawcy cech przestępstwa. Istotą przestępstwa podatkowego (mam przy tym na myśli przestępstwa materialne) jest uszczuplenie podatku lub narażenie na jego uszczuplenie (art. 155 O. P.). Sąd więc winien w pierwszym rzędzie rozstrzygnąć, czy uszczuplenie takie lub narażenie na uszczuplenie nastąpiło i w jakiej wysokości. Przesłanką zaś dla przyjęcia takiego uszczuplenia jest ustalenie istnienia obowiązku podatkowego i określenie rozmiaru tego obowiązku. (Por. Rosenkranz, Ordynacja Podatkowa, 1937, str. 295).

Te elementy znajdują wyraz w ustaleniach faktycznych sądu karnego. Te też ustalenia z mocy art. 206 O. P. są dla władzy wymiarowej wiążące. Gdy więc sąd karny w motywach wyroku ustala, że nie nastąpiło w ogóle uszczuplenie podatku lub że uszczuplenie nastąpiło w określonym rozmiarze, to władza skarbowa nie może wymierzyć podatku na podstawie odmiennych ustaleń. Podstawą wymiaru mogą być jedynie te przedmiotowe elementy, które są zawarte w wyroku sądowym. Jasną jest przy tym rzeczą, że nakaz art. 206 O. P. odnosi się do wszelkich przestępstw podatkowych, które były rozpoznawane przez sąd karny, gdyż przepis ten wyjątków żadnych nie przewiduje.

4. Na tle powyższych rozważań wydaje się jedynie słusznym wniosek, że poczynione w wyroku sądowym ustalenia faktyczne, odnośnie do istnienia względnie rozmiaru obowiązku podatkowego, wiążą władze wymiarowe. Wniosek ten, jak z powyższego wynika, opiera się zarówno na poglądzie judykatury NTA, dotyczącej okresu przed wejściem w życie Ordynacji Podatkowej (tekstu z r. 1936), jak i na przepisie art. 206 O. P. Podkreślam raz jeszcze, że, zdaniem moim, geneza art. 206 O. P. i charakter interpretacyjny, jaki w przepisie tym upatruję, umożliwia traktowanie go jako wskazówki również przy wymiarach dokonywanych pod rządem dawnych ustaw podatkowych. Wiążący charakter ustaleń faktycznych wyroku sądu karnego dotyczy niewątpliwie wszelkich przestępstw podatkowych, jeżeli tylko w wyroku znajdują się stwierdzenia faktyczne, które istnienie obowiązku podatkowego lub jego rozmiar określają.

Wyżej przedstawione wnioski dadzą się, zdaniem moim, zastosować także do wyroku NTA, będącego przedmiotem niniejszej glosy. Jeżeli bowiem sąd karny ustalił za rok operacyjny 1926 dochód skarżącego na pewną kwotę, to te ustalenia odnoszą się do elementów przedmiotowych i są ustaleniami faktycznymi. Władza skarbowa więc nie mogła wymierzyć podatku od dochodu, ustalonego

w kwocie wyższej od stwierdzonej w wyroku sądowym. Natomiast w odniesieniu do roku operacyjnego 1927 wyrok NTA nie ujawnia, z jakiego powodu nastąpiło uwolnienie obwinionego od oskarżenia o zatajenie dochodu. Jeżeli wyrok uwalniający (czy też uniewinniający) zapadł z powodu nieudowodnienia oskarżonemu jego winy, to władza wymiarowa miała w tym wypadku prawo wymierzyć podatek na podstawie materiału faktycznego, jakim rozporządzała. Jeżeli natomiast wyrok zapadł z powodu ustalenia przez sąd karny, że oskarżony dochodu w ogóle nie zataił, to w tym wypadku władza wymiarowa jest tym ustaleniem związana. NTA wysuwa jednak w motywach wyroku tezę ogólną, twierdząc, że przy ustaleniu podstaw wymiaru podatku dochodowego władze skarbowe nie są związane orzeczeniami sądowymi. Teza ta jest w świetle przedstawionych wyżej rozważań niesłuszna, a niesłuszność ta stanie się tym bardziej oczywista, jeżeli się zważy przesłanki, na których Trybunał tezę swoją oparł. Trybunał bowiem w wyroku tym stwierdza, że orzeczenia sądu karnego mają inny cel na oku i dotyczą innej kwestii niż orzeczenia władzy wymiarowej, a mianowicie kwestii winy oskarżonego. Z dalszych wywodów wyroku znów wynika, że zdaniem Trybunału sąd karny zajmuje się jedynie kwestią subiektywnej winy oskarżonego. Pogląd ten nie wydaje się słuszny. Sąd karny bowiem zajmuje się zarówno kwestią winy jak i elementami przedmiotowymi, z zestawienia których ustala istnienie i zakres obowiązku podatkowego. Czy to będzie wymiar zasadniczy czy wymiar dodatkowy, podstawy faktyczne wymiaru (lub nowe okoliczności faktyczne — przy wymiarze dodatkowym) nie mogą być odmienne od tych, które ustalił w wyroku swym sąd karny.

Przesłanki Trybunału, stwierdzające, iż wyrok sądu karnego dotyczy jedynie kwestii winy oskarżonego, zaciążyły poważnie na konkluzji wyrażonej w tezie o samoistnym prawie władzy skarbowej do ustalania podstaw wymiaru. Niesłuszność tej przesłanki, na której oparł się Trybunał, uzasadnia w świetle powyższych rozważań pogląd, że i sama teza jest niesłuszna.

*R. Lemkin*

## 2300.

# PODATEK DOCHODOWY.

## Wpłaty do wspólnej organizacji hurtowników tytoniowych.

**Uskuteczniane przez hurtownika tytoniowego wpłaty do wspólnej organizacji hurtowników, utworzonej w celu uchylenia ujemnych skutków konkurencji w hurtowym handlu tytoniowym, stanowią wydatek potrącalny w myśl art. 6 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym.**

Wyrok NTA z 30 czerwca 1938 l. rej. 2148/35 w sprawie Marii Czuminy przeciw Komisji Odwoławczej w Krakowie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

Zaskarżonym orzeczeniem władza pozwana,... o ile chodzi o dochód

z hurtowni tytoniowej, doliczyła do wykazanego w księgach handlowych zysku bilansowego w kwocie 18.687,91 zł,... kwotę 2.226,40 zł, stanowiącą wpłaty do Biura Rozrachunkowego Sp. z ogr. odp. w Warszawie, z tym uzasadnieniem, że jest to strata w kapitale.

W skardze na to orzeczenie zarzuca skarżąca obrazę art. 6 ustawy o podatku dochodowym....

NTA rozważył co następuje:

...Skarżąca w toku postępowania administracyjnego wyjaśniła, że Biuro Rozrachunkowe powstało w celu regulowania obrotów poszczególnych hurtowni tytoniowych i chronienia koncesjonariuszów od pomniejszenia obrotów w drodze wzajemnej konkurencji, że w związku z tym hurtownia raz wpłaca według ustalonego klucza pewne kwoty na rzecz innych hurtowników, w razie nadmiernych własnych obrotów, innym razem, co miało miejsce u skarżącej, otrzymuje wpływ wyrównawczy, że jeśli wpływ uzyskany za pośrednictwem Biura Rozrachunkowego doliczała w księgach jako pozycję przychodową, to i wpłaty konsekwentnie winny być uznane za wydatek potrącalny, jako poniesiony w celu utrzymania dochodu przedsiębiorstwa na pewnym poziomie. Na potwierdzenie tego stanu rzeczy przedłożyła skarżąca władzy odpis aktu notarialnego, konstytuującego spółkę z ogr. odp. pod firmą: Biuro Rozrachunkowe Warszawskich Hurtowni Tytoniowych. Art. 2 tego aktu stanowi, że „celem Spółki jest organizacja dla uchylenia konkurencji w hurtowym handlu wyrobami tytoniowymi i wykonywanie konwencji w tym względzie zawartej". Art. 3 zaś stanowi m. i., że „spólnicy ustalają pomiędzy sobą wysokość miesięcznych obrotów w prowadzonych przez siebie hurtowniach tytoniowych z tym, że obowiązują się dokonywać względem siebie wzajemnie dopłat wynikających z nadwyżek lub niedoborów ustalonych obrotów i powierzają czynności rozliczeniowe Spółce niniejszym aktem założonej i że Spółka żadnych zysków na swój rachunek czerpać nie może". Wreszcie z art. 4 aktu tego wynika, że skarżąca posiada 1 udział na sumę 200 zł.

Z powyższego wynika, że powołana do życia przez hurtowników tytoniowych spółka z ogr. odp. była ich wspólnym organem, mającym na celu w drodze wzajemnej kooperacji usunięcie ujemnych skutków konkurencji, a przez to zmniejszenie ryzyka, związanego z prowadzeniem przedsiębiorstwa. Skarżąca, która przystąpiła do wspólnej organizacji hurtowników tytoniowych, związała tym samym swą działalność zarobkową z tą organizacją, mogąc tę działalność rozwijać nie inaczej jak w ramach organizacji i przy wykonywaniu wszystkich zobowiązań, wynikających z należenia do organizacji. W tym stanie rzeczy wydatek uskuteczniony w ramach zobowiązań, wynikających z umowy powołującej do życia omawianą organizację, należy uznać za wydatek potrącalny, gdyż z uwagi na

formę organizacyjną działalności zarobkowej skarżącej wydatek ten wiąże się z osiąganiem przez nią dochodu. Że wpłaty do wspólnej organizacji hurtowników stanowiły nieodzowny warunek uzyskania przez płatniczkę dochodu, to nie ulega żadnej wątpliwości, o ile chodzi o te wypadki, w których obroty skarżącej wykazywały niedobór, pokrywany z dopłat spółki, które podlegały włączeniu do podstawy wymiaru, stanowiąc podlegający opodatkowaniu dochód. Jeśli tedy wpływ uzyskany przez skarżącą od spółki w wyniku obrachunku uznaje się za dochód, wiążący się z jej działalnością zarobkową, to trudno zakwalifikować inaczej wydatek, którego tytuł jest ten sam, który zatem jest niejako odwrotną stroną tego samego stosunku prawnego. Wydatek zatem, o którym mowa, podlega potrąceniu od dochodu w myśl art. 6 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym. W powyższym oświetleniu przedstawia się jako błędne stanowisko pozwanej władzy, że wpłata przez skarżącą do spółki z ogr. odp. kwoty 2.226,40 zł stanowi stratę w kapitale.

Z wyłuszczonych wyżej powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z prawem.

**2301.**

## PODATEK DOCHODOWY.

### Subwencje. — Wydatki wydawnictwa dziennika na popieranie stronnictwa politycznego.

**Subwencje dla pism politycznych i wypłaty na rzecz stronnictw politycznych nie są wydatkami potrącalnymi w przedsiębiorstwie wydawniczym[1].**

Wyrok NTA z 17 kwietnia 1936 l. rej. 9581/33 w sprawie firmy: Drukarnia Bydgoska Sp. Akc. w Bydgoszczy przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1931.

Firma: Drukarnia Bydgoska Sp. Akc. w Bydgoszczy zaskarżyła do NTA decyzję Ministerstwa Skarbu z 20 października 1933, dotyczącą wymiaru podatku dochodowego na rok podatkowy 1931. Skarżąca kwestionuje pozycje: 1) subwencję udzieloną gazecie „Rzeczpospolita" w Warszawie w kwocie 10.000 zł i 2) wydatek na rzecz stronnictwa Chrześcijańskiej Demokracji w kwocie 18.861,63 zł, twierdząc, że pozycje te są potrącalne z mocy art. 6 ustawy o podatku dochodowym.

---

[1] Por. OPA 2068/38, 2302/38.

NTA rozważył co następuje:

ad 1) Skarżąca spółka na dekret wątpliwości władzy wymiarowej, kwestionujący na zasadzie art. 8 p. 6 ustawy o podatku dochodowym potrącenie subwencji, wypłaconej czasopismu „Rzeczpospolita", ograniczyła się do gołosłownego ogólnikowego twierdzenia, iż suma powyższa jest „ekwiwalentem za dostarczony materiał informacyjny dla redakcji". W odwołaniu skarżąca, kwestionując doliczenie powyższej sumy do podstawy wymiaru, powtórzyła swoje twierdzenia odpowiedzi na dekret wątpliwości, przy czym wyraźnie przyznała, że stosunek „Dziennika Bydgoskiego" do gazety „Rzeczpospolita" w Warszawie był „siostrzany bez ujęcia w formie prawnej".

Odwołanie przyznaje nadto, iż w mowie będący wydatek księgowany był jako subwencja, ponieważ skarżącej „nie zależało na tym, aby wzajemnym rozliczeniem utrwalić ten stosunek w formie kosztów wydawnictwa, gdyż wówczas skarżąca za usługi „Rzeczypospolitej" musiałaby zapłacić znakomicie wyższą kwotę".

W toku postępowania odwoławczego skarżąca w związku z powyższym zarzutem odwołania została wezwana do przedstawienia dowodów, stwierdzających, iż wypłacona kwota 10.000 zł stanowi rzeczywiście ekwiwalent za dostarczony materiał informacyjny, lecz w odpowiedzi na odnośne wezwanie władzy ograniczyła się jedynie do przedłożenia kwitu, stwierdzającego wypłatę kwoty 10.000 zł tytułem subwencji. Z przytoczonego stanu rzeczy wynika, że skarżąca w toku całego postępowania administracyjnego przedstawiła władzom jedynie dowody, stwierdzające wypłatę zakwestionowanej pozycji.

O ile jednak chodzi o istotny w danej sprawie moment, tj. związanie odnośnego wydatku z osiągnięciem dochodu, to skarżąca żadnych materiałów, a tym mniej dowodów władzom nie przedłożyła i poprzestała na gołosłownym, ogólnikowym twierdzeniu, iż wydatek odnośnej sumy był ekwiwalentem za milczące zezwolenie na przedruki z czasopisma „Rzeczpospolita". Tego rodzaju postawienie sprawy przez płatniczkę, na której ciąży obowiązek wykazania okoliczności, istotnych pod kątem widzenia związku wydatku z osiągnięciem dochodu, uprawniało w zupełności pozwaną władzę do pominięcia odnośnych zarzutów odwołania, a to tym pewniej, iż tak w księgach handlowych, jak i kwicie, wystawionym przez „Rzeczpospolitą", wreszcie w obronie skarżącej wydatek spornej pozycji określony był jako subwencja.

ad 2) Odnośnie do pozycji w kwocie 18.861 zł 63 gr, wypłaconej na rzecz stronnictwa „Chrześcijańska Demokracja", to skarżąca w toku postępowania wymiarowego oraz odwoławczego wydatek ten uzasadniała jedynie łącznością pomiędzy wydawnictwem a stronnictwem Chrześcijańskiej Demokracji, w szczególności twierdziła, iż „wydawnictwo jako

takie ma obowiązek faktycznego finansowego popierania stronnictwa, co było głównym powodem w r. 1920 do założenia Spółki Akc.". W skardze skarżąca, uzasadniając potrącalność powyższego wydatku od dochodu w myśl art. 6 ustawy, względnie związek przyczynowy i gospodarczy tego wydatku ze źródłem tego dochodu, twierdzi, iż gdyby wydawnictwo powódki nie było organem Chrześcijańskiej Demokracji, nie miałoby w ogóle racji bytu i nie mogłoby stanowić żadnego źródła dochodu.

Powyższe jednak wyjaśnienie odzwierciedla jedynie istotne motywy powołania do życia nowej spółki akcyjnej, lecz nie może uzasadnić potrącalności odnośnego wydatku. Tym samym wydatek odnośnej sumy, mającej charakter subwencji dobrowolnej, nie może być uznany za poniesiony w związku z osiągnięciem dochodu....

## 2302.

# PODATEK DOCHODOWY.

## Wydatki wydawnictwa dziennika na cele społeczne i polityczne[1].

**Wydatki wydawnictwa dziennika na cele społeczne i polityczne nie ulegają potrąceniu.**

Wyrok NTA z 29 maja 1936 l. rej. 2482/33 w sprawie firmy: „Kurier" Sp. z ogr. odp. w Królewskiej Hucie przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

Zaskarżoną decyzją zatwierdzono doliczenie przy wymiarze podatku dochodowego na r. 1929 m. i. kwot następujących: 1) 28.800 zł — wypłata na rzecz Związku Katolików Niemieckich; 2) 2.160 zł — koszty portoryjne gazet dostarczonych „Deutsche Wahlgemeinschaft"....

Na zarzuty skargi rozważył NTA co następuje:

Doliczenie kwot, wydanych na rzecz Związku Katolików Niemieckich i na propagandę wyborczą, zwalcza skarżąca z tego powodu, że uważa je za rodzaj wydatków reklamowych, propagandowych, mających na celu rozpowszechnienie wydawanego przez nią dziennika. Charakter jednak tych wydatków wskazuje raczej i przede wszystkim na ich cel społeczny, na zamiar poparcia ze strony wydawnictwa tych kierunków społecznych względnie politycznych, które pozostają w zgodzie z reprezentowaną przez nie ideologią. Zapewne i wzajemnie spodziewać się skar-

[1] Por. OPA 2301/38.

żąca mogła poparcia swego wydawnictwa przez ideowo pokrewne ugrupowania i organizacje, trudno jednak nadawać tym wzajemnym stosunkom treść gospodarczą i traktować je jako interes handlowy, w którym wydatki skarżącej stanowiłyby ekwiwalent osiąganej gospodarczej korzyści, a więc byłyby jej kosztem handlowym. Z tych powodów uznał NTA, że koszty te muszą być traktowane analogicznie jak inne wydatki dokonywane na cele społeczne, a więc uznane za nie związane z osiągnięciem dochodu....

## 2303.

# PODATEK DOCHODOWY.

## Strata w przedsiębiorstwie handlowym wskutek kradzieży towaru, popełnionej przez pracownika.

**Strata wskutek kradzieży, jako dotykająca wyłącznie substancji źródła dochodu, nie ulega potrąceniu.**

Wyrok NTA z 23 października 1937 l. rej. 3356/35 w sprawie Karola Kowalskiego przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

Karol Kowalski, kupiec w Warszawie, złożył w dniu 20 lutego 1932 w Urzędzie Skarbowym zaświadczenie Prokuratury Sądu Okręgowego w Warszawie z 17 lutego 1932, według którego dnia 8 lutego 1932 zgłosił w Urzędzie Śledczym, że z magazynu jego przedsiębiorstwa (sprzedaż konfekcji męskiej) dokonywał od 3 lat woźny jego kradzieży konfekcji na kwotę 50.000 zł i prosił, by przyjąć pod uwagę podane okoliczności przy wymiarze podatku dochodowego.

W złożonym 30 kwietnia 1932 zeznaniu o dochodzie na r. 1932 wykazał Kowalski dochód z ½ nieruchomości w Poznaniu w kwocie 5.014 zł i stratę z przedsiębiorstwa w kwocie 25.287 zł 36 gr. Przeprowadzona 24 września 1932 rewizja ksiąg handlowych przedsiębiorstwa stratę tę stwierdziła.

W trybie art. 58 ustawy o podatku dochodowym zawiadomiono płatnika, że wykazana strata z przedsiębiorstwa w kwocie 25.287 zł 36 gr winna być zmniejszona o kwotę 50.000 zł, gdyż kradzież stanowi stratę na majątku i nie może być potrącona od dochodu. Płatnik w terminie odpowiedział, iż dokonane kradzieże wynoszą tylko 3.000 zł, z czego odna-

leziono starych rzeczy na 1.000 zł i że tylko w pierwszej chwili, dowiedziawszy się o kradzieży, oszacował skradzione rzeczy na 50.000 zł. W każdym razie trudno mu ustalić rzeczywistą stratę, gdyż książki składowej nie prowadzi.

Komisja Szacunkowa ustaliła dochód płatnika z nieruchomości na 10.365 zł, a z przedsiębiorstwa na 24.717 zł, zmniejszając wykazaną stratę w wysokości 25.287 zł 36 gr o kwotę 50.000 zł (50.000 zł — 25.287 zł 36 gr = 24.712 zł 64 gr) i wymierzyła od ogólnego dochodu odpowiedni podatek.

Wniesionego od tego wymiaru odwołania nie uwzględniła Komisja Odwoławcza orzeczeniem z 8 maja 1934, ponieważ wymiar uzasadniony jest postanowieniami art. 63 ust. 2 ustawy, gdyż udzielone wyjaśnienia nie usunęły przedstawionych płatnikowi wątpliwości. Motywy Komisji brzmią: „Zarzutu, że wartość skradzionych towarów wyniosła tylko sumę 3.000 zł, nie uznała Komisja za trafny. Jak bowiem wynika z pisma płatnika z 17 lutego 1932, do którego dołączył on zaświadczenie, że suma kradzieży wyniosła 50.000 zł, płatnik prosił, aby przy opodatkowaniu go przyjąć pod uwagę wspomniane wyżej zaświadczenie, przy czym Komisja nie dała wiary twierdzeniu płatnika, że po dokładnym obliczeniu magazynu okazało się, że wartość skradzionych towarów wyniosła 3.000 zł, gdyż w poprzednich swoich wyjaśnieniach stwierdził on, że nie prowadzi książki składowej i z tego powodu nie może określić rzeczywistej wartości skradzionych rzeczy. Również nie uznała Komisja za trafny zarzutu płatnika, że powinien on mieć doliczoną do dochodu stratę wskutek kradzieży w kwocie 17.000 zł, gdyż kradzież rzekomo była popełniona w ciągu 3 lat. W myśl bowiem przepisów art. 13 ustawy za podstawę obliczenia dochodu należy przyjąć jeden rok operacyjny, poprzedzający rok podatkowy, w którym to właśnie roku w dniu 31 grudnia zmniejszono zapas towarów o wartość skradzionych, co stwierdza sam płatnik w punkcie 4 odwołania oświadczając, że w roku ubiegłym dochód jego ustalono na podstawie ksiąg handlowych, bez doliczenia straty na majątku powstałej wskutek kradzieży".

Orzeczenie to stanowi przedmiot skargi do NTA, w której skarżący zarzuca, iż władza pozwana postąpiła wadliwie, przyjmując kwotę kradzieży jako czysty dochód przedsiębiorstwa za rok operacyjny 1931 i to w wysokości 50.000 zł, chociaż wartość skradzionego materiału wynosiła najwyżej 3.000 zł.

NTA rozważył co następuje:

W przedsiębiorstwie skarżącego nastąpiła kradzież towarów, ujawniona w r. 1932. Strata wskutek kradzieży, jako dotykająca wyłącznie substancji źródła dochodu, nie ulega potrąceniu (wyrok NTA z 18 kwietnia 1934 l. rej. 9987/30, OPA 1414/36). Wobec tego wskutek powiększenia

zapasu towarów, wykazanego w bilansie zamknięcia z 31 grudnia 1931, na podstawie którego skarżący wypośrodkował stratę w wysokości 25.287 zł 36 gr, o wartość skradzionych towarów, zależnie od tego, czy wartość tychże jest większa od wykazanej straty lub nie, okazać się musi odpowiedni zysk przedsiębiorstwa względnie zmniejszenie wykazanej straty. W zasadzie słusznie zatem władza — celem ustalenia dochodu względnie straty skarżącego z jego przedsiębiorstwa na podstawie przedłożonego przez niego bilansu zamknięcia w dniu 31 grudnia 1931 — postąpiła, doliczając do aktywów przedsiębiorstwa wartość towarów skradzionych a bilansem nie objętych, skoro kradzież ujawniła się dopiero w r. 1932, i wyprowadzając na podstawie w ten sposób skorygowanego bilansu dochód przedsiębiorstwa skarżącego.

O ile zaś władza przyjęła wartość skradzionych towarów na 50.000 zł, to NTA uznał, iż postąpiła wadliwie. Władza w tym względzie oparła się na zeznaniu skarżącego, złożonym tuż po wykryciu kradzieży w Urzędzie Śledczym m. Warszawy. Skarżący jednak tak w postępowaniu wymiarowym jak odwoławczym zeznanie to odwołał, wyjaśniając, dlaczego wynikłą z kradzieży szkodę określił pierwotnie na kwotę 50.000 zł, i podał, że dochodzenia policyjne okazały, iż wartość skradzionych towarów wynosi około 3.000 zł. Władza pozwana zatem winna była wziąć pod rozwagę te wyjaśnienia płatnika i zbadać ich wiarogodność w związku z wynikiem owych dochodzeń policyjnych, na które się płatnik powołał. W tym stanie rzeczy nie ma znaczenia istotnego okoliczność, że skarżący nie prowadził książki składowej, brak której zresztą — jak słusznie skarga zaznacza — nie uzasadnia sam przez się uznania ksiąg za nieprawidłowe (por. wyrok NTA z 25 listopada 1933 l. rej. 4507/32, Zb. wyr. nr 719 S[1]).

Z tego powodu uchylił NTA ... zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania.

Ustalenie kryteriów, które by pozwoliły przeprowadzić podział strat na straty związane z eksploatacją źródła dochodu i straty w samym źródle, posiada znaczenie istotne dla interpretacji przepisów art. 6 ustawy o podatku dochodowym. Zagadnienie to w sposób szczególnie dobitny występuje przy ustalaniu dochodu z przedsiębiorstwa handlowego, a więc źródła dochodu o charakterze stosunkowo skomplikowanym, obejmującego cały szereg składników majątkowych oraz różnego rodzaju czynności. W przedsiębiorstwie handlowym zarówno strata na kradzieży towarów, jak i strata na niewypłacalnym odbiorcy dotyka w rezultacie substancji majątkowej, powodując zmniejszenie się kapitału obrotowego. Okoliczność, że strata na kradzieży dotyczy towarów, które nie wzięły jeszcze udziału w obrocie, nie ma tutaj znaczenia istotnego, ponieważ podobny charakter posiada również zmniejszenie szacunku towarów przy układaniu bilansu zamknięcia, które jednak jest pozycją potrącalną. Momentem natomiast decydującym dla kwalifikowania ponie-

[1] OPA 502/33.

sionych strat przy ustalaniu dochodu z przedsiębiorstwa jest, moim zdaniem, rodzaj ryzyka, którego rezultatem jest dana strata, i związek tego ryzyka ze źródłem dochodu. Kupiec bowiem, przystępujący do prowadzenia przedsiębiorstwa, bierze na siebie ryzyko o bardzo szerokim zakresie. Ryzyko przejawia się w tym, że musi się on liczyć z możliwością sprzedaży towarów ze stratą, niewypłacalnością odbiorców, ewentualną nieuczciwością personelu sklepowego, możliwością utraty wartości przy towarach ulegających szybkiemu zniszczeniu, kradzieży w sklepie itp. Skoro więc zarówno strata na niewypłacalnym odbiorcy jak i strata na kradzieży towarów ze sklepu lub gotówki przez inkasenta jest konsekwencją ryzyka wynikającego z prowadzenia przedsiębiorstwa, przy czym zarówno jedna jak i druga strata dotyka substancji majątkowej powodując uszczuplenie kapitału obrotowego, tedy zdawałoby się, że ze stanowiska art. 6 ustawy o podatku dochodowym obydwa te rodzaje strat powinnyby być traktowane jednakowo. Natomiast stratą o charakterze majątkowym byłaby strata poniesiona na sprzedaży przedsiębiorstwa handlowego, ponieważ strata tego rodzaju nie pozostaje w związku przyczynowym z eksploatacją źródła dochodu, lecz dotyczy jego likwidacji.

*S. Kowalik*

## 2304.

# PODATEK DOCHODOWY.

## Wydatek notariusza z tytułu odpowiedzialności prawnej.

**Wydatek, wynikły z odpowiedzialności notariusza za szkodę wyrządzoną stronie przez wadliwe sporządzenie aktu, podlega potrąceniu od dochodu w myśl art. 6 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym.** (Zasada prawna, wpisana do księgi zasad prawnych).

Uchwała kolegium zwiększonego NTA z 11 czerwca 1938 l. rej. 48/37. — Wyrok NTA z 20 czerwca 1938 l. rej. 48/37 w sprawie Jana B. przeciw Komisji Odwoławczej w Łodzi w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

Przedmiotem sporu jest kwestia prawna, czy wydatek, wynikły z odpowiedzialności notariusza za szkodę, wyrządzoną stronie przez wadliwe sporządzenie aktu, podlega potrąceniu od dochodu w myśl art. 6 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym.

NTA rozważył co następuje:

Władza pozwana uznała za niepotrącalny wydatek w kwocie 70.000 zł, poniesiony przez skarżącego na zaspokojenie pretensji jego klientów, podniesionych w związku ze sporządzeniem przez niego aktu notarialnego, stwierdzającego nabycie przez tych klientów nieruchomości od osoby,

legitymującej się fałszywymi dokumentami. Władza nadzorcza uznała, że skarżący sporządził akt nie z należytą ostrożnością, wobec czego zmuszony był on wypłacić klientom odszkodowanie w wysokości 70.000 zł.

Uznanie tego wydatku za niepotrącalny uzasadniła władza pozwana powołaniem się na przepis art. 8 p. 6 ustawy o podatku dochodowym. Artykuł ten wylicza te koszty (art. 6), które z przychodów, osiągniętych z poszczególnych źródeł, nie mogą być potrącone, stanowi więc w stosunku do art. 6, głoszącego, iż za dochód uważa się sumę wszystkich przychodów, otrzymanych z poszczególnych źródeł, wymienionych w art. 3, po strąceniu kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia tych przychodów — normę interpretacyjną, zakreślającą granice pojęciu kosztów potrącalnych. Granice te są zakreślone w punktach 1—5 art. 8 w sposób pozytywny, wskazujący wydatki i koszty na pewne cele, uznane przez ustawę za nie podpadające pod pojęcie „osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia przychodów", w punkcie 6 zaś w sposób negatywny, punkt ten bowiem obejmuje „inne wydatki i straty, nie związane z osiągnięciem dochodu". Punkt ten więc, jak i cały zresztą art. 8, nie jest niczym innym jak powtórzeniem w innej formie i wyjaśnieniem normy art. 6, określającej koszty potrącalne z przychodów, osiągniętych z poszczególnych źródeł. Stanowi on łącznie z punktami 1—5 podstawę do interpretacji przepisu art. 6. W tej mierze NTA ustalił, iż „ustawa zwalnia od opodatkowania jedynie takie wydatki, które — choćby w szerszym zakresie — powoduje eksploatacja, konserwacja i zabezpieczenie istniejącego, a zatem już czynnego, źródła dochodu", przy czym „z punktu widzenia ustawy o podatku dochodowym musi pozostać bez wpływu okoliczność, jak kwestia takich wydatków winna być ujęta pod względem ekonomicznym, ponieważ ustawodawca podaje w tym względzie ściste i jasne normy, które są jedynie miarodajne dla rozstrzygnięcia sprawy" (wyrok NTA z 21 listopada 1927 l. rej. 3436/25, Zb. wyr. nr 1314 S). Z tych samych przepisów wysnuł NTA również zasadę, iż „do potrącenia nadają się jedynie straty, wynikłe przy eksploatacji danego źródła", a więc „suma potrącalnych wydatków czyli kosztów (łącznie z odpisami oraz stratami eksploatacyjnymi)", z czego wynika, iż w przypadku dochodu z kapitałów pieniężnych i praw majątkowych „do potrącalnych wydatków przy takim źródle należą jedynie koszty eksploatacji oraz straty w podanych wyżej granicach, z wykluczeniem strat w substancji tj. w samym kapitale" (wyrok NTA z 9 października 1931 l. rej. 1401/29, Zb. wyr. nr 485 S). Ponieważ zaś „p. 3 ust. 1 art. 3 ustawy o podatku dochodowym za źródło dochodu uznaje przedsiębiorstwo, względnie zajęcie zawodowe, nie zaś poszczególną transakcję przedsiębiorstwa" (względnie zajęcia zawodowego), przeto tylko działalność przedsiębiorstwa czy zajęcia „jako całość, nie zaś poszczególne transakcje, może być uznana za prowadzenie przedsiębiorstwa" (względnie zajęcia

zawodowego) a zatem koszty, związane z poszczególną transakcją, stanowią koszty eksploatacyjne w stosunku do całości źródła dochodu (wyrok NTA z 30 maja 1934 l. rej. 4961/30, Zb. wyr. nr 796 S[1]). Przy wolnych zawodach zaś wydatki „konieczne... dla należytego wykonywania zawodu... stanowią z reguły... koszty potrącalne“ (wyrok NTA z 17 grudnia 1934 l. rej. 6390/31, OPA 1004/35), co stoi w związku z faktem, że „judykatura NTA ustaliła zasadę, iż wydatkiem na zachowanie lub zabezpieczenie dochodu jest wydatek, jakiego wymaga dane źródło dochodu do swego niemniej niż przedtem sprawnego funkcjonowania i dawania przychodu“ (wyrok NTA z 29 kwietnia 1935 l. rej. 5623/30 i 3741/31, Zb. wyr. nr 1061 S[2]). Przy dochodzie z budynków (art. 3 p. 2 ustawy o pod. doch.) uznał wreszcie NTA, iż „umowa najmu, zawarta przez właściciela budynku z najemcą jest formą prawną eksploatacji tego źródła dochodu“, wobec czego „wydatki..., związane wyłącznie z zawartą przez właściciela budynku umową najmu lokalu, są w stosunku do osiąganego z tego budynku dochodu kosztem jego osiągnięcia. Wydatki takie więc, w szczególności wydatki na zapłacenie kary umownej, związanej z wynajęciem lokalu, stanowią u właściciela budynku wydatki potrącalne“ (wyrok NTA z 20 stycznia 1936 l. rej. 7739/32, Zb. wyr. nr 1154 S[3]).

Przepis więc art. 8, w szczególności jego p. 6, posłużyły w judykaturze do wyjaśnienia istotnej treści art. 6 i do bliższego określenia pojęcia „kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia przychodów“ oraz do ustalenia, iż kosztami takimi są wydatki i straty, zwane potocznie „eksploatacyjnymi“, służące tak do uzyskania konkretnego przychodu z konkretnej czynności, związanej z „eksploatacją“ źródła dochodu, czyli z „ciągnięciem zysków, wydobywaniem korzyści“ (wyrok NTA z 13 listopada 1931 l. rej. 5240/29, Zb. wyr. nr 494 S) z tego źródła, jak i do utrzymania ciągłości tego źródła dochodu w znaczeniu zapewnienia płatnikowi możności ciągnięcia z niego trwale zysków. Ciągnięcie zysków ze źródła dochodu — za jakie ustawa uważa w ramach działu I 1) nieruchomości gruntowe, 2) budynki, 3) przedsiębiorstwa handlowe i przemysłowe oraz zajęcia zawodowe i zatrudnienia o celach zarobkowych, 4) kapitały pieniężne i prawa majątkowe — polega z reguły na dokonywaniu pewnych czynności, zależnych od rodzaju źródła dochodu, przynoszących w rezultacie ekonomiczną korzyść, pociągających jednak za sobą także pewne koszty i zależną od jego prawnego charakteru odpowiedzialność. Ponadto ciągnięcie zysków z każdego źródła dochodu wymaga pewnej, do jego charakteru przystosowanej, organizacji, polegającej na przeznaczeniu

---

[1] OPA 730/34.
[2] OPA 1222/35.
[3] OPA 1345/36.

pewnych przedmiotów majątkowych do celów służących korzystaniu ze źródła dochodu, jak również na spełnianiu pewnych czynności przygotowawczych, umożliwiających to korzystanie. W końcu każde źródło dochodu posiada także organizację prawną, wynikającą z przepisów prawnych, regulujących tak byt prawny samego źródła, jak też sposób i warunki ciągnięcia z niego korzyści. Wszystkie wydatki, wynikające z „eksploatacji, konserwacji i zabezpieczenia" urządzeń, stanowiących materialną stronę organizacji ciągnięcia zysków ze źródła dochodu, jak też i wszystkie koszty („wydatki i straty", jak je określa art. 8 p. 6) czynności przygotowawczych lub wynikające z prawnej organizacji źródła dochodu, czy też jego funkcjonowania, są częścią składową kosztów potrącalnych w myśl art. 6 ustawy, o ile oczywiście nie wychodzą poza granice, określone pozytywnie w art. 8 p. 1—5 ustawy.

Ustawa nie rozróżnia w art. 6 i 8 poszczególnych źródeł dochodu, zasady więc, wydedukowane drogą interpretacji tych przepisów, muszą być uznane za wiążące w stosunku do wszystkich źródeł, wymienionych w art. 3, a podlegających opodatkowaniu według działu I ustawy. Jak wskazuje cytowana wyżej judykatura, NTA stosuje też jednolicie te zasady tak w stosunku do dochodu z nieruchomości, jak i z przedsiębiorstw, zajęć zawodowych, kapitałów i praw majątkowych. Odchylenia, przewidziane w art. 21 oraz w § 34 rozp. wykon. (poz. 298/21 Dz. Ust.)[1] dla przedsiębiorstw i osób prawnych, prowadzących prawidłowe księgi handlowe, nie naruszają w niczym tych zasad, przepisy te bowiem nakazują wyraźnie stosowanie przy obliczaniu dochodu, wynikającego z ksiąg handlowych, przepisów art. 6 i 8 ustawy.

Zasady więc powyższe muszą znaleźć zastosowanie także i w danej sprawie, gdy chodzi o ustalenie potrącalności wydatków, związanych z wykonywaniem wolnego zawodu (zajęcia zawodowego, jak określa art. 3 ustawy) notariusza.

Kosztami więc potrącalnymi są u notariusza z jednej strony koszty, związane efektywnie z każdą jego zarobkową czynnością indywidualnie — z drugiej zaś strony koszty ogólne, związane z organizacją jego czynności zawodowych, i to tak materialną, jak i prawną. Do tych kosztów należą koszty lokalu, oświetlenia, opału, płace stałych pracowników, koszty nabycia zapasów materiałów piśmiennych, ksiąg, bieżącej literatury prawniczej i zawodowej itp. — a dalej koszty wynikające z ustawowego uregulowania czynności notariusza, a więc podatki, związane z wykonywaniem notariatu, składki izbowe (art. 22 prawa o notariacie poz. 609/33 Dz. Ust.) itp. Do przepisów, regulujących wykonywanie notariatu, których zachowanie i zastosowanie się do ich dyspozycyj stanowi konieczny wa-

---

[1] § 32 rozp. wykon. poz. 301/36 Dz. Ust.

runek wykonywania tego zawodu jako źródła dochodu — należy przepis, zawarty obecnie w art. 43 prawa o notariacie, będący zresztą szczególnym wypadkiem w stosunku do ogólnych przepisów art. 1382 kod. Nap., a obecnie art. 134, 239 i 502 i nast. k. z., nakładający na notariusza odpowiedzialność za szkody, jakie w związku z pełnieniem jego czynności mogą ponieść jego klienci. Ponoszenie tej odpowiedzialności w odniesieniu do każdej czynności zarobkowej notariusza jest w sposób konieczny i nieuchronny związane z wykonywaniem tej czynności, jest jednym z prawnych warunków jej dokonania i „konieczne dla należytego wykonywania zawodu" notariusza — jest więc jednym z elementów prawnej organizacji źródła dochodu, jakim jest notariat. Konsekwentnie więc, jeśli przy spełnianiu przez notariusza jego czynności zarobkowej („przy pełnieniu obowiązków urzędowych" — art. 43 prawa o notariacie) zajdą warunki odpowiedzialności, przewidziane w tym przepisie (wina, zaniedbanie, nieumiejętność własna, zastępcy lub personelu), wydatek wynikły z tej odpowiedzialności jest tak samo kosztem potrącalnym jak wydatek na podatek przemysłowy, składki izbowe, prowadzenie przepisanych prawem ksiąg, rejestrów itp. Pod względem prawnym bowiem wydatek ten nie różni się od innych kosztów, związanych z prowadzeniem kancelarii notarialnej, i podpada na równi z nimi pod pojęcie kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia przychodów z tej kancelarii, okoliczność zaś, jak wydatek taki — z uwagi na jego wysokość i rzadkość — winien być ujęty pod względem ekonomicznym, musi pozostać bez wpływu na tę prawną jego kwalifikację.

Z tych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z prawem.

## 2305.

# PODATEK DOCHODOWY.

## Wydatek adwokata z tytułu odpowiedzialności prawnej.

**Wydatek adwokata, wynikły z odpowiedzialności prawnej wobec klienta za zaniedbanie obowiązków ciążących na nim jako na zastępcy, jest wydatkiem potrącalnym.**

Wyrok NTA z 20 czerwca 1938 l. rej. 1100/37 w sprawie Elżbiety G. przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego śp. Kazimierzowi G. na r. 1935.

Śp. Kazimierz G. żądał w postępowaniu wymiarowym podatku dochodowego na r. 1935 potrącenia od przychodów kwoty 12.006 zł 5 gr tytułem straty, poniesionej w związku z prowadzeniem kancelarii adwokackiej. Na udowodnienie poniesienia tej straty przedłożył płatnik wyrok Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z 21 września 1933 L. I. U. 676/32, którym zasądzona została od niego na rzecz jego byłego klienta S. kwota 6.700 zł z odsetkami ustawowymi od 1 października 1925 i kosztami a to tytułem odszkodowania za niewypełnienie obowiązków ciążących na płatniku, jako zastępcy prawnym S. Władza pozwana nie uwzględniła odwołania płatnika i zatwierdziła wymiar, przy którym potrącenia tego nie uwzględniono, uzasadniając swe orzeczenie tym, iż sporny wydatek (poniesiony zresztą niespornie w podanej przez płatnika wysokości w ciągu r. 1934) nie był związany z osiągnięciem dochodu, lecz stanowił przewaloryzowany zwrot kapitału w wysokości 3.100.000 mp, powierzonych przez klienta płatnikowi jako pełnomocnikowi na ugodowe przeprowadzenie sporu, czego płatnik zaniedbał, a co w dalszej konsekwencji było powodem zwrotu kapitału wraz z wszystkimi kosztami i odsetkami od kapitału, który znajdował się w posiadaniu płatnika.

Na zarzuty skargi przeciw temu orzeczeniu rozważył NTA co następuje:

Motywy wyroku Sądu Apelacyjnego, wskutek którego płatnik poniósł sporny wydatek, ustalają jako podstawę pretensji S. do płatnika zaniedbanie obowiązków ciążących na płatniku jako na zastępcy, w szczególności przez to, że płatnik, posiadając w swych rękach złożoną w celu ugodowego załatwienia sporu z P. kwotę 3.100.000 mp, za której złożeniem do depozytu bankowego P. był gotów uznać swą pretensję do S. za umorzoną — nie uczynił tego, lecz proponował P. zapłatę kwoty 1.750.000 mp, a listu zastępcy P., w którym ten odmówił przyjęcia kwoty 1.750.000 mp a natomiast oświadczył gotowość załatwienia sprawy za złożeniem kwoty 3.100.000 mp do depozytu, nie podał do wiadomości S. Pod względem prawnym uzasadnił Sąd Apelacyjny swój wyrok powołaniem się na przepisy § 675, 823 i n. niem. k. c.

W tym stanie rzeczy uzasadnienie zaskarżonej decyzji pozostaje w sprzeczności z aktami sprawy. Przedmiotem sporu i wyroku sądowego nie był zwrot zwaloryzowanej kwoty 3.100.000 mp, ani też Sąd nie oparł swego wyroku na przepisie § 668 k. c., regulującym obowiązek oprocentowania pieniędzy, których otrzymujący zlecenie zaniedbał użyć na rzecz dającego zlecenie, lecz zużył dla siebie — ale na przepisach ustawy cywilnej o odszkodowaniu za bezprawne naruszenie praw klienta, wynikających z udzielonego przez niego adwokatowi zlecenia załatwienia jego sprawy. Kwestia waloryzacji lub zwrotu kwoty 3.100.000 mp nie była w ogóle w wyroku poruszana, a płatnik wyjaśniał w postępowaniu, że

kwota 3.100.000 mp w efektywnych markach polskich znajduje się w jego posiadaniu i nie przedstawia żadnej wartości.

Skoro zaś sporny wydatek przedstawia się w świetle aktów jako poniesione przez płatnika odszkodowanie za nieprawidłowe prowadzenie przez niego spraw jego klienta, a więc za czynności względnie zaniedbania płatnika przy spełnianiu czynności zarobkowych w wykonywaniu przez niego zawodu adwokackiego, stanowiącego źródło jego dochodu, a z drugiej strony władzy skarbowej nie przysługuje prawo badania celowości dokonanych lub zaniedbanych przez płatników przy eksploatacji ich źródeł dochodu czynności i aktów — uznał NTA stanowisko skargi, iż sporny wydatek stanowi wydatek związany z osiągnięciem, zabezpieczeniem i zachowaniem dochodu z adwokatury, za trafne. Okoliczność bowiem, że obrany przez płatnika sposób załatwienia powierzonej mu sprawy okazał się w rezultacie dla klienta szkodliwy i wywołał obowiązek odszkodowania klientowi strat przez niego poniesionych, nie pozbawia czynności płatnika, dokonywanych w danej sprawie, charakteru zawodowych czynności adwokata, związanych z eksploatacją źródła dochodu, jakim jest zajęcie zawodowe adwokata, a tym samym efekt tych czynności, czy by się był wyraził w zysku w formie honorarium, czy też się wyraził w stracie, stanowi jeden z elementów obliczenia dochodu płatnika z adwokatury w myśl art. 6 ustawy o podatku dochodowym (por. wyrok NTA z 20 czerwca 1938 l. rej. 48/37[1]) NTA uchylił tedy zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z prawem.

## 2306.

# PODATEK DOCHODOWY.

## Odpisania na zużycie: Prawa nie ograniczone żadnym terminem[2].

**Ani ustawa o podatku dochodowym ani przepisy wykonawcze nie przewidują amortyzacji praw nie ograniczonych żadnym terminem.**

Wyrok NTA z 4 maja 1938 l. rej. 358/34 w sprawie firmy: Fabryki Szkła „Ujście" Sp. Akc. w Ujściu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

Przy wymiarze podatku dochodowego doliczono skarżącej spółce

---

[1] OPA 2304/38.

[2] Por. OPA 1469/36, 1557/36, 1558/36, 1726/37, 2307/38.

akc. do zysku bilansowego między innymi... „nieuzasadniony odpis licencji“ w kwocie 43.000 zł....

Spółka wyjaśniła w postępowaniu wymiarowym, że jest to odpis połowy sumy figurującej w aktywach na rachunku patentów, że jednak ta suma została zapłacona firmie: „Europäischer Verband der Flaschenfabriken G. m. b. H.“ w Düsseldorfie nie za patent ani też za licencję, lecz za „niejako monopolowe stanowisko“, polegające na nie ograniczonej żadnym terminem możności produkowania butelek za pomocą maszyn Owensa, których nikt prócz wymienionej firmy nie ma prawa dostarczać do Polski. Skarga podnosi, że „wszelkie prawa“, nabyte przez płatnika a objęte aktywną stroną bilansu, podlegają amortyzacji i że według przepisów buchalterii i zwyczajów kupieckich koszt wspomnianej „licencji“ mógł być zamortyzowany bądź od razu w roku, kiedy został poniesiony, bądź też w kilku latach, a to stosownie do zapatrywań samej płatniczki, opartych na jej doświadczeniu kupieckim. Ale wymienione buchalteryjne i gospodarcze podstawy odpisu nie wystarczają jeszcze do uzasadnienia jego potrącalności ze stanowiska ustawy o podatku dochodowym, w szczególności jej art. 6 i przepisów wykonawczych o amortyzacji. Art. 6 bowiem przewiduje amortyzację tylko budynków, maszyn i martwego inwentarza, przepisy wykonawcze zaś (§ 16 rozp. poz. 298/21 Dz. Ust.; podobnie § 14 nowego rozp. wykon. poz. 301/36 Dz. Ust.) dopuszczają ponadto amortyzację nabytych odpłatnie „przywilejów i praw terminowych“, a to w stosunku do czasu korzystania z tych przywilejów i praw. Natomiast ani ustawa, ani przepisy wykonawcze nie przewidują amortyzacji praw nie ograniczonych żadnym terminem, a o takie właśnie prawo chodzi w spornym przypadku, jak to także skarga wyraźnie stwierdza.

Skarga powołuje się na tezę wyroku NTA z 15 października 1930 l. rej. 3550/28 (Zb. wyr. nr 365 S), ale teza ta — według której: okoliczność, że skutki poczynionych wkładów będą działały i po upływie miarodajnego dla wymiaru okresu gospodarczego, nie wystarcza sama przez się do odmówienia tym wkładom charakteru potrącalnych kosztów z art. 6 ustawy o podatku dochodowym — dotyczy innego zagadnienia niż to, które jest przedmiotem sporu, mianowicie rozgraniczenia wydatków tzw. eksploatacyjnych i inwestycyjnych.

Zauważyć należy, iż płatniczka w postępowaniu wyjaśniającym uzasadniała odpis z wartości tym, iż chodzi o prawo, które „może w razie zmiany stosunków stać się bezwartościowe“ — co mogłoby być rozumiane jako oparcie się na tym przepisie art. 6 ustawy, który mówi o potrąceniu strat w przedmiotach podlegających zużyciu. Ten przepis nie mógłby jednak dostarczyć podstawy dla żądania skarżącej już z tego powodu, że sporny odpis wyraża stratę nie rzeczywistą, lecz tylko możliwą....

2307.

# PODATEK DOCHODOWY.

## Odpisania na zużycie: Amortyzacja przedsiębiorstwa jako całości; amortyzacja marki fabrycznej[1].

**Ustawa o podatku dochodowym zna tylko odpisania na zużycie przedmiotów fizycznych, rodzajowo w ustawie określonych, natomiast nie zna amortyzacji przedsiębiorstwa jako całości ani amortyzacji marki fabrycznej.**

Wyrok NTA z 24 marca 1938 l. rej. 3047/36 w sprawie Zakładów Solvay w Polsce Tow. z ogr. por. w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1934.

Przy badaniu ksiąg handlowych skarżącej dla wymiaru podatku dochodowego na r. 1934 stwierdzono, że skarżąca ujawniła w księgach wartość nabytej cementowni, kopalni i kamieniołomu w Grodźcu w sumie o 3.000.000 zł wyższej od ceny nabycia, doliczając do umówionej kontraktem kupna ceny tych obiektów kwotę 3.000.000 zł. Kwota ta wedle brzmienia kontraktu została zapłacona sprzedającemu za odstąpienie nazwy „Fabryka Portland-Cementu Grodziec", stanowiącej „integralną część przedsiębiorstwa" i wymagającej „względem osób trzecich dla swej wyłączności rejestracji prawem przepisanej", którą to rejestrację „jak dotąd sprzedawca mógł... podać do rejestracji, tak obecnie będzie to mógł uczynić Solvay na imię swoje jako właściciela i do osiągnięcia tego celu Solvay żadnego pozwolenia od sprzedawcy nie potrzebuje". Ponadto zobowiązał się sprzedający za tę odpłatę do niezakładania nigdy w dobrach Grodziec cementowni.

Przypadająca na część wartości książkowej cementowni, urządzeń i maszyn kopalni oraz kamieniołomu, odpowiadająca rozdzielonej na te aktywa sumie 3.000.000 zł, amortyzacja wyniosła w miarodajnym okresie gospodarczym kwoty 250.000 zł i 165.767 zł, które przy wymiarze doliczono do podstawy wymiaru.

W odwołaniu skarżąca zarzuciła, że suma 9.000.000 zł była ceną nabycia całości obiektów przemysłowych w Grodźcu, a rozdziału tej sumy w kontrakcie na sumę 6.000.000 zł za obiekty i 3.000.000 zł za „markę fabryczną" dokonano na życzenie sprzedającego, któremu skarżąca uczyniła zadość, uważając cenę 9.000.000 zł za całość za odpowiednią. Przy inwentaryzacji nabytych obiektów skarżąca zwiększyła ich wartość, wynikającą

[1] Por. OPA 2306/38.

z ceny nabycia „o przecenioną wartość marki fabrycznej, licząc się z oczywistą jej nierealnością“. W tych warunkach uważa skarżaca amortyzację „rzekomej wartości marki fabrycznej za całkiem zasadną, gdyż obiektywnie biorąc, jest ona całkiem nierealna w stosunku do wartości samych obiektów“. W końcu wniosła skarżąca o ustalenie wysokości prawidłowych odpisów przez rzeczoznawców.

Władza pozwana nie uwzględniła odwołania, podnosząc, że ujawnienie wartości kopalni i cementowni w księgach handlowych skarżącej jest niezgodne z rzeczywistością oraz że księgi nie są prawidłowe w rozumieniu prawa handlowego. Podstawy amortyzacji urządzeń kopalni i cementowni nie może zatem stanowić ich wartość księgowa, lecz cena nabycia, ustalona kontraktem kupna, koszt zaś nabycia „marki fabrycznej“ w kwocie 3.000.000 zł nie podlega amortyzacji, ponieważ używalność tego prawa nie jest czasowo ograniczona.

Na zarzuty skargi rozważył NTA co następuje:

1. Skarga zarzuca przede wszystkim, że „marka fabryczna“ jest integralną częścią przedsiębiorstwa, wartość więc jej nabycia „podlega amortyzacji na tych samych zasadach co przedsiębiorstwo, dla którego została zgłoszona“, pominięcie zatem jej amortyzacji obraża przepis art. 6 ustawy o podatku dochodowym. Przepis ten jednak nie zna amortyzacji „przedsiębiorstwa“, lecz tylko odpisy na zużycie „budynków, maszyn i wszelkiego rodzaju martwego inwentarza“ — a więc przedmiotów fizycznych, rodzajowo w ustawie określonych, do rzędu których „marka fabryczna“ (o jaką zresztą, jak niżej wywiedzione zostanie, w danej sprawie nie chodzi) nie należy. Równocześnie jednak podnosi skarga, że rozdzielenie wartości cementowni i wartości marki fabrycznej pozbawione było realnych podstaw i było fikcją. Na tej podstawie nie może jednak skarżąca obecnie żądać uznania prawidłowości odpisów na zużycie sumy wyższej od ceny nabycia danych realnych obiektów, ustalonej w umowie kupna, bez wykazania, że istotna cena nabycia tych obiektów była wyższa od ustalonej w umowie, że więc umowa ta jest w części, dotyczącej nabycia firmy i odpłaty za zakaz konkurencji, niezgodna z istotną wolą stron. Oczywiście dowód przeciw treści umowy, zawartej w formie aktu notarialnego, musiałby być ściśle przeprowadzony. Skarżąca zaś tak daleko idącego twierdzenia nie postawiła i żadnych dowodów nie ofiarowała. Stanowisko natomiast skarżącej, że podstawą amortyzacji nie jest cena nabycia lecz obecna wartość, na którą ofiarowała dowód z rzeczoznawców, nie jest zgodne z ustawą, jak to NTA stwierdził m. i. w wyroku z 25 listopada 1933 l. rej. 2346/33 (Zb. wyr. nr 720 S)[1]. W końcu zauważyć należy, że samoistna odpłata za zezwolenie na wyłączne używanie pewnej nazwy

[1] OPA 503/33.

przedsiębiorstwa oraz za zobowiązanie się do nieprodukowania tego samego rodzaju towaru na terenie majątku pozbywcy, oderwana — wedle ujawnionej w umowie woli stron — od odpłaty za sprzedaż samego przedsiębiorstwa i wyraźnie w tej umowie ujęta jako wynikająca z umowy odrębnej od sprzedaży przedsiębiorstwa, nie może być sama przez się uznana za część kosztu nabycia urządzeń i maszyn oraz kamieniołomu, nie może więc być wliczona do podstaw amortyzacji tych obiektów.

II. Skarga zarzuca obrazę art. 21 ustawy o podatku dochodowym, motywując ten zarzut tym, że władza nie może zmieniać kwalifikacji faktycznej wydatków uwidocznionych w księgach bez dyskwalifikacji ksiąg. Jeśli rozumieć ten zarzut jako oznaczający, że władza skarbowa nie może kwestionować ujawnienia w księgach wydatku na odpłatę za firmę i zakaz konkurencji jako części wydatku na nabycie cementowni, kopalni i kamieniołomu — to jest on oczywiście bezzasadny, gdyż władza ma prawo kwestionować każdą niezgodność wpisu do ksiąg z dokumentem, na podstawie którego wpis następuje i kwalifikować wydatki pod względem prawnopodatkowym tak, jak to nakazuje treść właściwego dokumentu a nie odmienny od tej treści wpis do ksiąg, i to bez konieczności dyskwalifikowania ksiąg jako całości. Jeśli zaś zarzut ten ma być rozumiany jako skierowany przeciw odmiennej ocenie wysokości prawidłowych odpisów amortyzacyjnych, to należy stwierdzić, że art. 21 ustawy najzupełniej władzy nie krępuje w ustaleniu amortyzacji odmiennie, niż została przyjęta w bilansie, przepis ten bowiem pozwala na sprostowanie bilansu dla celów wymiarowych w celu dostosowania go do przepisów ustawy o podatku dochodowym, w szczególności do przepisu art. 6, zakreślającego granice potrącalności od dochodu odpisów na zużycie. W żadnym więc razie zarzut obrazy art. 21 nie jest uzasadniony. Ustalenie zaś przez władzę pozwaną w decyzji zaskarżonej, że księgi handlowe są nieprawidłowe w rozumieniu kodeksu handlowego, nie ma dla sprawy istotnego znaczenia, skoro wymiar mimo to został dokonany na zasadzie art. 21 ustawy, a więc skoro władza nie wyciągnęła z tego stwierdzenia żadnych konsekwencji.

III. Zarzut obrazy § 16 rozp. wykon. (poz. 298/21 Dz. Ust.)[1] — nie podniesiony wprawdzie w odwołaniu — podlegający jednak rozpatrzeniu ze względu na motywy zaskarżonej decyzji, w której po raz pierwszy uzasadniono doliczenie spornych sum także i tą okolicznością, że nabyte za sumę 3.000.000 zł przez skarżącą prawa nie są prawami terminowymi, nie jest również uzasadniony. Przepis § 16 rozp. wykon., rozszerzający dopuszczalność odpisów na zużycie poza ścisłe granice, zakreślone art. 6 ustawy, musi być wykładany w sposób ścisły i skoro obejmuje on „przywileje i prawa terminowe" i reguluje wysokość amortyzacji tych wartości mająt-

---

[1] Odpowiednikiem tego przepisu jest § 14 rozp. wykon. poz. 301/36 Dz. Ust.

kowych w stosunku „do wartości i czasu korzystania z tych przywilejów i praw", to nie można podciągać pod ten przepis spornego wypadku. Jak bowiem świadczy treść umowy z 24 czerwca 1930, powołanej w protokole badania ksiąg a przedłożonej przez skarżącą przy skardze, przedmiotem nabycia nie była bynajmniej „marka fabryczna" w rozumieniu „znaku towarowego", jak to ujmuje skarga, lecz nazwa „Fabryka Portland Cementu Grodziec", stanowiąca integralną część przedmiotu nabycia, którą sprzedający „mógł podać do rejestracji celem zachowania sobie praw do tej nazwy i do innych odznak przemysłowych, a co będzie obecnie mógł uczynić Solvay na imię swoje, jako właściciela", a więc po prostu firma przedsiębiorstwa (por. art. 26 k. h.). Poza tym w umowie sprzedający poddał „siebie, nabywców swych praw i spadkobierców na wieczne czasy takiemu ograniczeniu, które wniesione będzie do Działu III wykazu hipotecznego dóbr Grodziec, że w dobrach Grodziec nigdy nie będzie założona ani prowadzona fabryka cementu".

Przedmiotem więc umowy było z jednej strony przeniesienie na nabywcę firmy, pod jaką było prowadzone przedsiębiorstwo sprzedającego, z drugiej strony zakaz konkurencji. Prawo używania firmy nabytego przedsiębiorstwa nie jest oczywiście „przywilejem" (por. obecnie art. 33 i 34 k. h.), a w danym wypadku ani to prawo, ani prawo żądania od pozbywcy zaniechania konkurencji w granicach umową określonych, nie jest ani z mocy tej umowy, ani z mocy ustawy pod względem czasowym ograniczone — nie jest więc „prawem terminowym". Sama zresztą skarżąca w postępowaniu twierdziła, że nabyte przez nią prawa nie mają żadnej realnej wartości, tym samym więc nie byłoby podstawy faktycznej do amortyzowania wydatku na nie, który przedstawiałby się w takim razie jako składnik kosztów organizacyjnych przedsiębiorstwa, nie nadających się do aktywowania (por. obecnie art. 247 p. 2 k. h.), ani do amortyzacji.

Z tych wszystkich powodów zatem przepis § 16 rozp. wykon. nie mógł znaleźć w danym wypadku zastosowania.

IV. Zarzut, że marka fabryczna względnie znak towarowy winien być zaliczony do martwego inwentarza, nie jest uzasadniony choćby z tego powodu, że w niniejszej sprawie nie chodzi ani o markę fabryczną, ani o znak towarowy, a poza tym jest jasne, że do inwentarza martwego nie mogą wchodzić prawa, lecz tylko przedmioty fizyczne. Za „opakowanie sui generis", o jakim mówi skarga, możnaby uważać chyba tylko gotowe zapasy odbitek znaku towarowego, przeznaczonych do umieszczania na towarach, o czym w niniejszym wypadku absolutnie nie było mowy.

V. Zarzut, że nabycie prawa wyłączności (przez zakaz konkurencji) „musi być poczytane niewątpliwie za prawo czasowe", stoi w jawnej sprzeczności z treścią umowy, która mówi o tym zakazie jako obowiązującym na wieczne czasy.

VI. Zarzut pominięcia ofiarowanego dowodu z biegłych nie jest uzasadniony, jak bowiem wyżej wskazano, nie ocena obecnej wartości nabytych obiektów, lecz wykazanie, że cena ich nabycia była w rzeczywistości wyższa od wymienionej w umowie kupna, mogłoby być miarodajne do ustalenia podstawy obliczeniowej amortyzacji odmiennej od umówionej tym kontraktem i zgodnie z nim zapłaconej ceny kupna.

VII. Zarzuconej w skardze wadliwości w niewypowiedzeniu się władzy pozwanej co do nierealności oceny wartości przedsiębiorstwa i marki fabrycznej oddzielnie, nie mógł się NTA dopatrzyć, skoro nierealność ta nie została we właściwy sposób zarzucona i udowodniona.

VIII. Wadliwości w nierozważeniu okoliczności, że za cenę 3.000.000 zł uzyskała skarżąca nie tylko „markę fabryczną", ale i nabyła „prawo wyłączności", również NTA nie mógł się dopatrzyć, skoro odwołanie żadnych tego rodzaju twierdzeń nie zawierało, skoro prawo wyłączności nie jest ani przywilejem, ani prawem terminowym w rozumieniu § 16 rozp. wykon. i skoro odwołanie w ogóle stało na stanowisku, że nabytki te nie mają żadnej realnej wartości, że więc z natury rzeczy nie mogą być przedmiotem odrębnej amortyzacji, a tylko żądało podwyższenia o zapłaconą za nie cenę podstaw amortyzacji odnośnie do urządzeń i maszyn cementowni i kopalni oraz kamieniołomu. W świetle więc zarzutów odwołania rozważanie zagadnienia oddzielnej amortyzacji wydatku 3.000.000 zł w granicach szerszych, niż to uczyniła władza pozwana, było bezprzedmiotowe, stronie bowiem zupełnie wyraźnie chodziło o wykazanie, że wydatek ten w rzeczywistości dotyczył innych przedmiotów, i o uzyskanie potrącenia amortyzacji tych innych przedmiotów w granicach bilansu, nie zaś o potrącenie amortyzacji bezwartościowych wedle jej własnego zdania praw.

Skargę zatem NTA oddalił jako nieuzasadnioną.

1. W wyroku powyższym NTA zajmuje się kwestią amortyzacji wartości nabytego odpłatnie „przedsiębiorstwa jako całości" oraz nabytej odpłatnie „nazwy przedsiębiorstwa połączonej z zakazem konkurencji ze strony sprzedawcy". NTA stwierdza, że odpisy na tych wartościach — o ile chodzi o podatek dochodowy — są niedopuszczalne.

Argumentacja NTA, jak to już miało miejsce w wyroku OPA 1805/37, polega na literalnej interpretacji art. 6 ustawy o podatku dochodowym, który to przepis, zdaniem NTA, przewiduje jedynie amortyzację przedmiotów fizycznych, rodzajowo w ustawie określonych, a do liczby tych przedmiotów ani przedsiębiorstwo, ani marka fabryczna, ani zakaz konkurencji nie należą.

W glosie OPA 1805/37 miałem już sposobność zająć krytyczne stanowisko wobec stosowanej przez NTA wykładni art. 6. Twierdziłem w konkluzji, że raczej należy postawić pytanie, czy istnieje wyraźny przepis ustawy, wykluczający amortyzację podatkową w danym wypadku, albowiem ogólne przesłanki prawne przemawiają za możliwie szeroką amortyzacją.

Szczegóły sprawy firmy Solvay wymagają jednak dalszych uwag.

2. Zastanowić się należy przede wszystkim, czy możliwa jest w świetle naszych przepisów amortyzacja przedsiębiorstwa jako całości.

Jestem zdania, że amortyzowanie przedsiębiorstwa jako całości jest niedopuszczalne, ale z innych powodów, niż to podaje NTA w swoich motywach.

Odpisy na amortyzację możliwe są tylko pod warunkiem ujawnienia w aktywach bilansu wartości, od której ma być przeprowadzona amortyzacja. Przedsiębiorstwo jako całość jest pojęciem w chwili obecnej kodeksowym (art. 40 k. h.; por. również opracowany przez Komisję Kodyfikacyjną projekt prawa rzeczowego, obejmujący poza nieruchomościami, ruchomościami, długami i wierzytelnościami również to, co się nazywa firmą, goodwill'em, klientelą, znakiem towarowym). Zgodnie z praktyką buchalterii, nabywając przedsiębiorstwo (czy w drodze kupna czy też w drodze aportu) nie wstawia się do bilansu jednej pozycji „przedsiębiorstwo“, lecz szacuje się poszczególne składniki przedsiębiorstwa i ujawnia się je na poszczególnych kontach (oddzielnie aktywa, oddzielnie pasywa, oddzielnie nieruchomości, ruchomości, towary, wierzytelności, dłużnicy itd.). W ten więc sposób przedsiębiorstwo jako jedna pozycja buchalteryjna w ogóle w bilansie nie figuruje.

Wspomniana praktyka harmonizuje z kodeksem handlowym. Przepisy o rachunkowości (art. 423—426 k. h.) nie podają specjalnej normy do oszacowania nabytego przedsiębiorstwa. Wręcz odwrotnie, rozróżniają majątek stały, obrotowy, papiery wartościowe, waluty obce, które powinny być odrębnie szacowane. Zresztą rozbicie ceny kupna następuje nie tylko przy nabyciu przedsiębiorstwa, stosuje się je również przy nabyciu nieruchomości, a mianowicie dla celów amortyzacji należy cenę kupna za nieruchomość podzielić na wartość placu nie podlegającego amortyzacji i wartość budynku podlegającego amortyzacji.

Powstaje w tym miejscu pytanie: czym należy się kierować przy oszacowaniu składników majątku przedsiębiorstwa? Przepisu ustawowego w tym względzie nie posiadamy. Jasne jest, zdaje się, że nabywca nie jest związany bilansem zbywcy. Sądzę więc, że nie pozostaje nic innego jak tylko przeprowadzić subiektywny szacunek składników nabytego przedsiębiorstwa. Szacunek ten podlega oczywiście kontroli władzy. (W praktyce przyjęte jest części stałe przedsiębiorstwa poddawać ocenie przez zaprzysiężonych rzeczoznawców).

Zauważyć przy tym muszę, że z szacunku poszczególnych części przedsiębiorstwa wypaść może suma większa lub niższa od ceny, jaka została zapłacona za przedsiębiorstwo jako całość. Nie widzę w tym względzie przeszkód ustawowych. Co prawda judykatura Trybunału w nieogłoszonych jeszcze drukiem wyrokach zajęła odmienne stanowisko (np. wyrok z 25 marca 1936 l. rej. 7209/34 w sprawie Marty Zielińskiej).

W pierwszym wypadku mamy zysk na nabyciu przedsiębiorstwa, w drugim — stratę na nabyciu przedsiębiorstwa. Jeżeli zapłacona za przedsiębiorstwo suma przekracza wartość poszczególnych składników, różnica może stanowić wartość firmy, goodwill'u, klienteli, marki fabrycznej. W wypadku tym nic nie stoi na przeszkodzie zaaktywowaniu powyższej różnicy, względnie odpisaniu jej na stratę.

O ile chodzi o interesującą nas kwestię amortyzacji, to każdy ze składników majątkowych posiada swój odrębny niezależny byt. Z tego wynika, że nie może być mowy o amortyzacji przedsiębiorstwa jako całości, a całe zagadnienie należy sprowadzić do kwestii możliwości amortyzacji wartości niezmysłowej, wchodzącej w skład przedsiębiorstwa, a znanej pod nazwą firma, goodwill, klientela, znak towarowy itd.

3. W tej ostatniej kwestii zauważyć przede wszystkim muszę, iż § 14 (dawniej § 16) rozp. wykon. idzie dalej niż art. 6 ustawy w interpretacji NTA: dopuszcza mianowicie odpisy na prawach terminowych, czyli amortyzację wartości niefizycznych.

Dopuszczając — zgodnie z moją wykładnią art. 6 ustawy — amortyzację praw, rozporządzenie wykonawcze niepotrzebnie ograniczyło możliwość odpisów do praw terminowych. Nie widzę bowiem zasadniczej różnicy pomiędzy dopuszczalnością amortyzacji w tych wypadkach, gdy znak towarowy zostaje nabyty na okres np. 15 lat (z tym, że później staje się znakiem wolnym), a wypadkiem, kiedy znak towarowy zostaje nabyty na wieczne czasy. Brak jest podstawy teoretycznej, o ile się dopuściło amortyzację w pierwszym wypadku, do odrzucenia amortyzacji w drugim wypadku. Istnieje niewątpliwie trudność natury proceduralnej: znacznie trudniej jest ustalić wysokość dopuszczalnych odpisów w tych wypadkach, gdy marka fabryczna została nabyta na wieczne czasy, niż gdy została nabyta na określony termin. Jednakże ta trudność, dotycząca wysokości stawki amortyzacyjnej, nie przemawia przeciw samej zasadzie.

Gdy zaś powstaje spór co do wysokości amortyzacji, spór ten rozstrzygnąć powinni biegli, jak to się dzieje przy przedmiotach fizycznych.

Literatura niemiecka (por. Bühler, Bilanz u. Steuer, 2 wyd., 1936, str. 140 i 170; Trumpler, Die Bilanz der Aktiengesellschaft, 1937, str. 60 i 91; Lion, Bilanzsteuerrecht, 1923, str. 191) nie dopuszczając formalnie amortyzacji firmy, klienteli, znaku towarowego, uwzględnia jednakże stratę na tych wartościach w innej drodze, a mianowicie w drodze pojęcia obniżenia „Teilwert“ — pojęcia specyficznie niemieckiego, nieznanego w innych ustawodawstwach.

Literatura francuska (Durand — Bourrez, Impôts sur les revenus, 1934, str. 193) dopuszcza wyraźnie amortyzację „fond de commerce“, którego istota polega właśnie na firmie, klienteli itp.

*W. J. Szatensztejn*

**2308.**

# PODATEK DOCHODOWY.

## Odsetki od długów: Związek gospodarczy ze źródłem dochodu[1]. — Odsetki wypłacane członkom rodziny[2].

**Odsetki od sum posagowych, zahipotekowanych przez płatnika na rzecz córek na majątku ziemskim, nie pozostają z majątkiem tym jako źródłem dochodu w związku gospodarczym, wymaganym przez ustęp przedostatni art. 10 ustawy o podatku dochodowym.**

Wyrok NTA z 24 lutego 1937 l. rej. 6874/35 w sprawie Adama Czarlińskiego przeciw Komisji Odwoławczej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1934.

---

[1] Por. OPA 68/32, 388/33, 500/33, 1847/37, 1980/37, 2309/38, 2310/38.

[2] Por. OPA 1980/37.

Zaskarżonym orzeczeniem władza pozwana nie uwzględniła żądania podatnika co do odliczenia od dochodu, osiągniętego z nieruchomości gruntowej, kwoty 8.600 zł, wypłaconej przez niego tytułem odsetek córkom od sum posagowych, zabezpieczonych hipotecznie na majątku Zakrzewko, jako źródle dochodu.

W skardze na to orzeczenie zarzuca skarżący obrazę art. 10 p. 1 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), a nadto podnosi powołując się na okólnik Ministerstwa Skarbu, że procent od sum dłużnych na uregulowanie spraw związanych z podziałem majątku jest potrącalny od dochodu.

Zarzut obrazy art. 10 p. 1 ustawy uznał NTA za bezpodstawny. Jak wynika z wyraźnego brzmienia przedostatniego ustępu powołanego art. 10, warunkiem koniecznym uznania wypłaconych odsetek za potrącalne od dochodu zeznanego jest, aby poniesione wydatki, czyli w danym wypadku wypłacone odsetki, nie tylko ciążyły na źródle dochodu, podlegającego podatkowi, lecz pozostawały w związku gospodarczym z tym źródłem. Pomijając tę okoliczność, że skarżący w konkretnym wypadku nawet nie usiłował udowodnić istnienia związku gospodarczego, a jedynie gołosłownie twierdził, że wypłacone córkom odsetki od zahipotekowanych sum posagowych, która to okoliczność jest między stronami bezsporna, są w związku gospodarczym z dochodami osiąganymi przez eksploatację majątku ziemskiego jako źródła dochodu, NTA zauważa, że nie wymaga bliższego uzasadnienia, gdyż jest to oczywiste, że ustanowienie czy też zahipotekowanie posagu dla córek z obowiązkiem uiszczania odsetek do czasu wypłaty jest jednostronnym zobowiązaniem, powstałym nie ze względu na wyniki gospodarcze opodatkowanego źródła dochodu, na którym to źródle zobowiązanie zostało zagwarantowane, lecz z powodu zawarcia małżeństwa i chęci zabezpieczenia bytu córkom. Zasadnie zatem i zgodnie z postanowieniami powołanego przepisu prawnego nie uznała władza odsetek quaestionis za wydatek podlegający odliczeniu.

Skarżący nadto, broniąc się przeciw doliczeniu kwoty 8.600 zł do podstawy wymiaru, wysunął drugą nową koncepcję, z której wynikać ma, że zahipotekowanie posagu jest niczym innym jak podziałem majątku, a w tym wypadku, w myśl okólnika Ministerstwa Skarbu, odsetki płacone od sum dłużnych powstałych z podziału majątku są potrącalnym wydatkiem.

Pomijając, że z takim zarzutem wystąpił skarżący dopiero po raz pierwszy w skardze oraz że okólniki ministerialne nie stwarzają żadnej ustawowej podstawy do uprawnień lub też zobowiązań podatnika, NTA zauważa, że i to rozumowanie nie wytrzymuje krytyki, albowiem przyznanie posagu w pewnej kwocie nie dowodzi bynajmniej dokonania po-

działu między obdarowanymi posagiem osobami majątku posiadanego przez darującego.

Z zasad powyższych NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

I w tej i w innych podobnych skargach, które rozpatruje NTA, największą trudność stanowi m. zd. wyjaśnienie istoty „związku gospodarczego“ wydatku ze źródłem czy źródłami dochodu. Wszystkie inne kwestie są stosunkowo łatwiejsze do rozwiązania. Ustawa nie podaje niestety definicji w tym kierunku, choć winna to uczynić. Mógłby ktoś słusznie zauważyć, że sformułowanie przez ustawę definicji „związku gospodarczego“ nie rozwiąże sedna rzeczy w znaczeniu pojęciowym lub teoretycznym. Zgadzam się chętnie na to zastrzeżenie, nie ulega bowiem wątpliwości, iż „związek gospodarczy“ jest tak ogólnym pojęciem, i to zarówno człon pierwszy („związek“) jak i człon drugi („gospodarczy“), iż jego naukowe, teoretyczne ustalenie nie będzie rzeczą łatwą, tzn. bezsporną, powszechnie do przyjęcia. Skoro zatem prawo podatkowe podaje dla ogromnej ilości wypadków pewien termin ogólnego, zatem mglistego znaczenia, winno przecinać wątpliwości opisując treść i zakres tego terminu. Tak czyni np. ustawa definiując pojęcie „dochodu“ (art. 6). Ta definicja nie jest bez zarzutu z punktu widzenia poglądów nauki, szczególniej nowszej, ta definicja dalej nie zamyka drogi dla wątpliwości, które rozwiązuje tak lub inaczej praktyka, ale jednak jest, jednak daje główne i niezbędne elementy sformułowania. Ma właśnie przez to ujęcie tę główną zaletę, iż tym, co z punktu widzenia naukowego podniosą zastrzeżenia takie lub inne, przeciwstawi tekst wyraźnie i zdecydowanie brzmiącego prawa. Gdy takiego tekstu definiującego brak, zaczyna się spór między praktyką administracyjną i judykaturą a poglądami stron i nauki, i to na tym szerszej płaszczyźnie, im szersze i ogólniejsze jest prawne sformułowanie.

Cóż bowiem znaczy w ogólnym tego słowa znaczeniu „związek gospodarczy“? Przez „związek“ rozumiemy zbliżenie między podmiotami, rzeczami, sprawami, zbliżenie tego rodzaju, iż na siebie słabiej lub mocniej oddziałują. I to wydaje mi się wszystko w zakresie ogólnej definicji „związku“. Drugi człon jest bez porównania trudniejszy do określenia. Jak określić istotę pojęcia „gospodarczy“ bez popadnięcia w niebezpieczeństwo błędnego koła w definiowaniu (nie może termin definiowany występować w samej definicji bezpośrednio lub synonimicznie)?

Jak to nie wydaje się może paradoksalne, dla nauki tzn. dla ścisłego ujęcia, wyłuszczenie terminu „gospodarczy“ przedstawia znacznie większe przeszkody do usunięcia, niż sądzą ci, co potocznie, życiowo tym terminem się posługują, nie zdając sobie sprawy z tegoż rozciągliwości. Jedno zaś jest pewne, iż ogólnikowość i przestronność pojęcia powiększa, a nie pomniejsza, taki orientujący dodatek jak „związek“. Wszystko, co ma znaczenie gospodarcze, a co oddziałuje w jakikolwiek rozmiarowo i kierunkowo sposób na dany przedmiot, stanowi związek gospodarczy z tym przedmiotem. Ale co to jest znaczenie „gospodarcze“? Proszę przeglądnąć tę wielką ilość definicyj różnych ekonomistów na temat istoty np. „czynności gospodarczej“ jako elementu podstawowego dla określenia istoty „gospodarstwa“, a następnie przymiotnika „gospodarczy“.

Jeżeli przyjmiemy, jako tymczasowe określenie i całkiem niezadawalające, że gospodarstwo zarobkowe stanowi uporządkowane celowo działanie celem zdobywania środków materialnych, to im szersza jest ta działalność, im bardziej się rozgałęziają jej stosunki, tym potężniej wyglądają „związki“ tego gospodarstwa o charakterze „gospodarczym“. Przyjmujemy nadto, że chodzi tylko o gospodarstwo zarob-

kowe, bo wszak są także inne (skarbowe, prywatne tzw. konsumcyjne). A wszak w gospodarstwie zarobkowym nie wygląda sprawa zbyt prosto. Tam nie tylko mamy do czynienia z elementami materialnymi (surowiec, maszyna, grunt, dom itd.). Jest wiele elementów duchowych (moralne zagadnienie w ogromnej swojej skali, estetyka warunków pracy itd.), które nie tylko wpływają na stan materialny gospodarstwa ale przeważnie o nim rozstrzygają; mają zatem „związek" z gospodarką. Właściciel czy robotnik pijak, niesumienny, niesłowny, inny zaś pilny, wywiązujący się z zobowiązań czyli odpowiedzialny moralnie itd. — wszak to są potężne dźwignie i elementy gospodarstwa tworzące i burzące. Gdy gospodarstwo ma dużo środków materialnych, wielką ilość stosunków, gdy ma wielką ilość ludzi, z nim związanych, ileż to niewidzialnych na pozór nici wiąże je ze światem zewnętrznym, czasem odległym, nici wpływających na dane gospodarstwo „gospodarczo". Ile tam przyczyn działających na „źródło" „dochodu", na jego wygląd i rozmiary. Ile tam przejawów „związku gospodarczego". Adam Krzyżanowski w glosie OPA 500/33 daje przykład, iż „jeżeli ktoś zapożyczył się na wyjazd dla ratowania zdrowia, uwieńczony pomyślnym skutkiem, wówczas wzrasta jego chęć i zdolność do pracy, a zatem wzrastają także jego dochody". Oto wypadek „związku gospodarczego" wydatku ze „źródłem dochodu". Ile takich oczywistości można wyliczyć. Słusznie też zauważa tamże ten sam autor, iż „zapłata odsetek (od hipotecznego długu) jest niezbędnym warunkiem zachowania i zabezpieczenia przychodów", gdyż „niezapłacenie odsetek naraża dłużnika na zapłatę odsetek za zwłokę, ewentualnie na utratę źródła dochodu". To już nie tylko kwestia art. 10 ustawy, ale także ścisła łączność z art. 6. Czy to jest zbyt ogólne traktowanie rzeczy? Sądzę, że nie, jeśli instytucja podatku dochodowego ma mieć głębszy i trafniejszy sens. W treści tego głębszego i na dalszą metę konstruowanego planu podatkowo-skarbowego leży przecież nie co innego jak to, że „w dobrze rozumianym interesie fiskalnym zależy nie tyle na chwilowym zasileniu skarbu, a raczej na położeniu fundamentów trwałej obfitości wpływów podatkowych, uwarunkowanej istnieniem ciągłym znacznych dochodów osób opodatkowanych" (A. Krzyżanowski tamże).

Sądzę, że te dwa względy winny być przedmiotem uwagi NTA. Pierwszy, iż pojęcie „związku gospodarczego" jest wyjątkowo rozciągliwym pojęciem i dlatego należy dążyć do jego sformułowania ustawowego, po uprzednim jednak głębszym przemyśleniu zagadnienia. Przemyślenie to dalej, — i to będzie drugi wzgląd — jeśli ma być prawdziwie głębokie, nie może być wąsko-fiskalne lecz rzetelnie skarbowe, w pełnym zatem tego słowa znaczeniu konstruktywne. Winno ono wychodzić z zasady podmiotowości podatku dochodowego a nie przedmiotowości, gdyż tak jest pomyślany dział I naszego podatku dochodowego.

Zróbmy teraz przegląd tez NTA na podstawie kilku orzeczeń. Bardzo charakterystyczne stanowisko zajmuje wyrok OPA 68/32. „U podatników, podlegających opodatkowaniu na zasadzie art. 21 ustawy o pod. doch. (osoby prawne) już samo domniemanie musi przemawiać za tym, iż wydatek na oprocentowanie zaciągniętego długu pozostaje w związku gospodarczym ze źródłem dochodu". A zatem w gospodarstwie osób prawnych domniemanie idzie w kierunku odliczenia odsetek. Dlaczego? Gdyż, jak sądzę, było niepodobieństwem wejście na drogę badania celowości zadłużeń, wejście grożące wielkimi niebezpieczeństwami. Skoro osoba prawna zaciąga dług (oczywiście nie jakieś fikcyjne, zatem oszukańcze manipulacje, bo to jest ewent. zagadnienie kryminalne, którego tutaj nie poruszamy), przedsiębiorstwo samo poniesie skutki ewentualnej zbędności kredytu czy jego szkodliwości. Będzie miało mniejszy dochód a może stratę; samo ucierpi. Natomiast z osobami fizycznymi rzecz wygląda inaczej. Weźmy następującą tezę NTA: „Związek gospodarczy (art. 10)

musi istnieć pomiędzy wydatkiem a tym źródłem dochodu, na którym wydatek ten ciąży“ (OPA 388/33). „Ustawodawca — brzmi motywacja orzeczenia NTA — miał na myśli... indywidualne źródła, a nie całość majątku podatnika, z którego on czerpie dochody“. Oczywiście, że znajdzie się ułamkowy tekst na poparcie tej tezy, znajdą się jednak silniejsze teksty przeciw niej. Art. 1 można rozumieć i przychodowo (szczegółowo) i dochodowo (ogólnie). Art. 2 stanowczo jest za całością, podobnież art. 3 („dochody podlegają łącznemu opodatkowaniu“). Art. 6 skupia przychody, art. 8 jest raczej za tezą NTA. Art. 9 jest stanowczo przeciw tej tezie. On to podkreśla zasadę „całości majątku podatnika“: „Jeżeli przy obliczaniu dochodu z różnych źródeł, okaże się w jednym przewyżka wpływów nad wydatkami, a w drugim straty, to w celu ustalenia wysokości dochodu oblicza się oddzielnie sumę przewyżek i sumę strat i tę ostatnią potrąca się z pierwszej“. Fabryka dała stratę większą niż przychód z młyna — właściciel obydwóch warsztatów nie zapłaci podatku. Czyż można mieć wątpliwość co do generalności „jedności majątkowej płatnika“ w naszej konstrukcji podatku dochodowego? A potem idzie art. 10. Pierwsze jego słowa brzmią: „od ogólnego dochodu należy odliczyć: odsetki od długów,“ itd. W całym systemie polskiego podatku dochodowego ścierają się przy osobach fizycznych dwa prądy: jeden generalizujący zjawiska przychodowe (zatem odliczeń i potrąceń) około osoby płatnika, jego rodzinnych, osobistych spraw, drugi oddzielający osobę płatnika od procesów tworzących dochód. Bowiem odlicza się opłaty za podatnika i członków jego rodziny do kas zapomogowych, emerytalnych, chorych, ubezpieczeń od wypadków i pogrzebowych, premie ubezpieczeniowe (śmierć lub dożycie) płatnika i członków jego rodziny (art. 10), zabezpiecza się płatnikowi minimum dochodu (1500 zł), powiększa się to minimum gdy ma większą rodzinę (dział I oczywiście), z drugiej strony nie mogą być potrącone wydatki na prowadzenie gospodarstwa domowego podatnika i na utrzymanie członków jego rodziny (art. 8). Gdy jednak zestawi się te dwie tendencje, widać wyraźnie, iż w dziale I (a o ten tutaj w ogóle chodzi) przeważa, jeśli można się tak wyrazić, „całościowanie“ zagadnienia około osoby płatnika, podmiotowanie podatku, generalizowanie, nie zaś indywidualizowanie spraw dochodowych. Są indywidualne źródła, ale się je zlewa w całość, czego jaskrawym dowodem art. 9 i art. 10 w pierwszych zaraz słowach.

Orzeczenie OPA 388/33 indywidualizuje źródła i zamyka je szczelnie przed komunikowaniem się. Orzeczenie OPA 500/33 zwęża natomiast pojęcie „związku gospodarczego“ w obrębie już jednego tylko źródła. „Istota związku gospodarczego między wydatkiem na pokrycie odsetek od pożyczki a źródłem dochodu nią obciążonym... polega na sposobie faktycznego użycia samej pożyczki, a nie na sposobie pokrywania odsetek“ (teza). W motywach tego orzeczenia następuje rozwinięcie myśli. „Istnienie związku gospodarczego wypadnie przyjąć w przypadkach użycia pożyczki na działalność gospodarczą, dotyczącą źródła dochodu, a więc np. na stworzenie źródła, jego rozszerzenie, udoskonalenie, odnowienie, na umożliwienie osiągnięcia lub zwiększenie dochodu“. Definicja zatem jaskrawo jako circulus in definiendo czyli błędne koło w definiowaniu (związek gospodarczy — działalność gospodarcza) i przykłady, co do których powstaje od razu pytanie, czy rozstrzyga zamiar czy efekt, bo to rzecz podstawowa. Ale tu zaraz występuje rzecz gorsza. Zaraz po tamtym ustępie idzie dalszy: „Rzecz jasna, że należeć tu będą także pożyczki, które obciążały już źródło dochodu w chwili jego nabycia przez podatnika i zostały przez niego przyjęte“. Dlaczego to „rzecz jasna“, gdy właśnie zaczyna być dość ciemna? Cóż rozstrzyga o tym, że te przejęte pożyczki władza podatkowa ma respektować? Sądzę, że nic innego jak to, iż rzecz stałaby się zbyt nieprawdopodobna w ujęciu i dlatego z tego braku „związku gospodarczego“ należy tutaj zrezygnować. Elementy

bowiem „związku" są te same wczoraj co i dziś, gdy nastąpiło przejęcie drogą kupna czy darmo.

Ale pójdźmy dalej. Za rzeczowy związek gospodarczy długu z przedmiotem uważa się hipotekę. Ponieważ ścisłe dochodzenie co do rozmiarów zużycia pożyczki hipotecznej na przedmiot hipoteczny nie jest łatwe, przyjmuje się, że taki dług ciąży na danej rzeczy i ssie jej przychody w formie odsetek. Weźmy dwa orzeczenia NTA. W kierunku zwężania istoty „związku gospodarczego" uczynione zostały dalsze kroki, sądzę, że już bodaj zbyt skrajne. A więc wyrok OPA 1980/37. Komisja Odwoławcza sądziła, iż „zahipotekowanie długu (posag córki) na źródle dochodu (ojca) uzasadnia przyjęcie istnienia związku gospodarczego między tym źródłem a wydatkami na odsetki". Wywód orzeczenia odpowiada na to, że musi mieć miejsce „związek charakteryzujący się przede wszystkim wymogami gospodarki danym źródłem już przy powstawaniu zobowiązania, rodzącego te wydatki, o których potrącenie chodzi". Hipoteka tedy sama nie ma znaczenia. Cóż to jest ten „wymóg gospodarki"? Zapewne w danym wypadku oznacza wymóg produkcyjno-dochodowy. Skoro procenty od posagu takiego charakteru nie posiadają, nie stanowią zatem „związku gospodarczego", chyba że ktoś inny przejmie nieruchomość (brat, obcy). Ktoś ma majątek zarobkowy wartości 200.000 zł, ustanawia hipotekę dla córki w sumie 100.000 zł, i płaci od tej sumy procenty np. 6.000 zł. Gospodarczo nie rozporządza dla siebie dochodem ustalonym z góry (6.000). Może całość da mu 12.000 dochodu, może 14.000, może 10.000, może 6.000. Ryzyko dochodowe tkwi po jego stronie. Przypuśćmy, że zdobywa dochód ogólny 6.000 zł, czyli dla niego nie zostaje nic od kapitału 100.000 zł i z zabiegów pracy (np. była zła koniunktura). Córce musi zapłacić 6.000 (nb. nie traktujemy tutaj fikcyjnych transakcyj). Nie wolno mu potrącić owych 6.000. Powiedzmy, że to jest nie dobrze, ale dowiadujemy się dalej, że córka zapłaciła podatek od owych 6.000. Strona zwraca na to uwagę. Okazuje się, że ten jaskrawy fakt także nie ma żadnego znaczenia. Osobno od owych 6.000 zapłaci podatek ojciec, a osobno córka. Na nic ogólna zasada, której unika się nie tylko w stosunkach skarbowych wewnętrzno-krajowych, ale także w stosunkach między poszczególnymi krajami (konwencje o unikaniu podwójnego opodatkowania). Ostatni ustęp art. 10, tak jasny, iż wydaje się nie może być co do niego żadnej wątpliwości a stawiający sobie za zadanie uniemożliwienie w obrębie rodziny w ogóle ucieczki od podatku, gdy jest określony dochód poza normą minimum dochodu i normą ulg dla rodziny, ma się według tezy NTA stać wyjątkowo ciężkim i niczym nie usprawiedliwionym motywem podwójnego opodatkowania. Bowiem ten ustęp zastrzega, iż skoro odlicza się z dochodu odsetki na korzyść członka rodziny, to ten członek rodziny musi, i to jest właśnie jasne, zapłacić odrębnie podatek. Gdy inne przepisy dają ulgi rodzinie, ten przepis zastrzega, iż osobnego przywileju rodzinie dać nie może i albo podatek zapłaci otrzymujący dochód (ojciec) albo otrzymujący odsetki członek rodziny (córka). NTA wywodzi zaś (a za nim Głąbiński), iż przepis o tych rodzimych odsetkach stanowi dodatkowy warunek (Głąbiński określa: „zaostrza nowym warunkiem") do ustępu poprzedniego („związek gospodarczy" i „ciążenie wydatku" „na źródłach dochodu").

Orzeczenie NTA, które opatruję niniejszą glosą, dotyczy sprawy odliczenia od dochodu, osiągniętego z nieruchomości gruntowej, kwoty 8.600 zł, wypłaconej tytułem odsetek córkom skarżącego od sum posagowych, zabezpieczonych hipotecznie na majątku ziemskim jako źródle dochodu. Przypuśćmy, co prawdopodobnie ma miejsce, iż ten majątek jest jedynym źródłem dochodu podatnika. NTA odrzuca przypuszczenie, iż może być związek gospodarczy między tymi odsetkami zabezpieczonymi hipotecznie a źródłem dochodu. „Ustanowienie, czy też zahipotekowanie posagu

dla córek... powstało nie ze względu na wyniki gospodarcze opodatkowanego źródła dochodu". W tej motywacji znowu zapomina się o procentach rodzinnych z ostatniego ustępu art. 10, a nawet zapomina się, że one ciążą na tym właśnie źródle dochodu, które w danym razie podlega podatkowi i zapomina się, że pozostają te procenty w związku gospodarczym z tym źródłem. Ich niepłacenie bowiem wyrazi się „w wynikach gospodarczych opodatkowanego źródła dochodu", przez procenty zwłoki, przez egzekucję majątku.

*Ignacy Czuma*

P. S. Zwracam uwagę na tendencję ustawodawstwa polskiego usuwania wypadków podwójnego opodatkowania, która świeżo w r. 1938 podkreślona została w noweli do ustawy o podatku dochodowym odnośnie do dywidend. Może to wpłynie na judykaturę NTA i praktykę władz skarbowych w stosunku do spraw omawianych w niniejszej glosie.

*Ignacy Czuma*

**2309.**

## PODATEK DOCHODOWY.

### Odsetki od długów: Związek gospodarczy ze źródłem dochodu[1].

**Władza może kwestionować istnienie związku gospodarczego w rozumieniu art. 10 ustęp przedostatni ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust., jeśli stosunki gospodarcze płatnika dowodzą, że w danym okresie zaciągnięcie pożyczki na cele gospodarcze dotyczącego źródła dochodu było oczywiście zbędne.** (Teza).

Wyrok NTA z 6 kwietnia 1938 l. rej. 4607/36 w sprawie Zofii Manteuffel przeciw Komisji Odwoławczej w Białymstoku w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

Przy wymiarze skarżącej podatku dochodowego na r. 1932 doliczyła Komisja Szacunkowa do podstawy wymiaru kwotę 3.004 zł, wydaną na odsetki od pożyczki bankowej, a to z powodu jej nieudokumentowania. W odwołaniu zarzuciła skarżąca, że odsetki te stanowią pozycję odliczalną, jako odsetki od pożyczki hipotecznie zabezpieczonej na majątku Zabłudów. Władza pozwana odrzuciła odwołanie i zarządziła wymiar uzupełniający w myśl art. 73 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym, wychodząc m. i. z założenia, że pożyczka hipoteczna zaciągnięta została wprawdzie na zapłatę podatku dochodowego, że jednak skarżąca dysponowała

[1] Por. OPA 2308/38, 2310/38.

znacznymi środkami pieniężnymi, którymi była w możności podatek ten pokryć, a środki te ulokowała częściowo w nieruchomościach za granicą zakupionych a częściowo je zużyła na darowizny dla członków rodziny — że więc w tym stanie rzeczy pożyczka nie stoi w związku gospodarczym ze źródłami dochodu, podlegającymi opodatkowaniu. Ponieważ odsetki faktycznie wynosiły wyższą kwotę niż doliczona przy wymiarze, zarządzono wymiar uzupełniający.

Na zarzuty skargi rozważył NTA co następuje:

Pod względem prawnym wychodzi skarga z założenia, iż prawo płatnika do odliczenia odsetek jest w myśl art. 10 p. 1 ustawy o podatku dochodowym prawem kategorycznym, a stwierdza to okólnik ministerialny z 29 maja 1934 L. D. V. 20385/2/34, nakazujący odliczać odsetki od długów „zaciągniętych na spłatę zaległości podatkowych". Założenie to jest o tyle nietrafne, że prawo odliczenia odsetek zależne jest w myśl art. 10 od istnienia związku „gospodarczego" między zaciągniętym długiem a obciążonym nim źródłem dochodu a więc związku wychodzącego poza zwyczajny związek formalnoprawny, objawiający się w ciążeniu na źródle dochodu jakiegoś wydatku z mogących tu w grę wchodzić kategorii. Związek taki oczywiście w regule istnieje, gdy dług jest zaciągnięty np. w celu pokrycia zaległości podatkowych, niemniej jednak może on być uznany za nieistniejący, jeśli stan faktyczny jest tego rodzaju, iż płatnik dysponuje potrzebną gotówką na zapłatę podatków, lecz gotówkę tę zużywa na cele nie związane ze źródłami dochodu, podlegającymi opodatkowaniu w Polsce, a wynikły stąd brak środków obrotowych pokrywa pożyczką. Przy takim stanie faktycznym może władza skarbowa zasadnie przyjąć, że pożyczka, mimo że faktycznie wpływająca z niej gotówka została użyta na cele związane ze źródłem dochodu, nie jest z tym źródłem gospodarczo związana, gdyż w normalnym trybie gospodarstwa podatki pokrywane są z wpływów płynących ze źródła dochodu na równi z innymi kosztami osiągnięcia dochodu, a dopiero czysta nadwyżka ponad koszty osiągnięcia dochodu łącznie ze związanymi ze źródłem dochodu lub z samym dochodem ciężarami publicznymi oraz ponad wydatki osobiste właściciela, połączone z jego normalnym utrzymaniem na odpowiedniej stopie życiowej, stanowi przedmiot swobodnej dyspozycji właściciela źródła dochodu i bywa używana na cele nie związane z tym źródłem. Inny tryb gospodarowania jest oczywiście możliwy i dopuszczalny, nie może on jednak zmienić zakresu obowiązku podatkowego płatnika. Pod względem prawnym więc zaskarżona decyzja znajduje pełne oparcie w przepisie art. 10 ustawy o podatku dochodowym.

Zarzut drugi skargi, dotyczący wadliwego zdaniem skarżącej sposobu ustalenia, iż skarżąca dysponowała dostatecznymi środkami na zapłacenie w terminie podatku i że ulokowała te środki za granicą względnie

zużyła je na darowizny — nie jest w stanie akt uzasadniony. Władza oparła się na stwierdzeniach faktycznych protokołu badania ksiąg gospodarczych oraz na własnych wyjaśnieniach skarżącej, w których sposób zużycia osiągniętego w poprzednich latach dochodu w sumie 280.118 dol. 50 ct. został szczegółowo przedstawiony i nawet poparty dowodami. Kwestia ta zresztą była przedmiotem wezwania do wyjaśnienia wątpliwości z 14 października 1932, na które w tym punkcie skarżąca nie odpowiedziała. Władza więc zasadnie oparła się na przepisie art. 63 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) i ustaliła stan faktyczny zgodnie z danymi, jakimi rozporządzała (protokołem badania ksiąg i wyjaśnieniami skarżącej).

Z tych powodów NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

## 2310.

## PODATEK DOCHODOWY.

### Odsetki od długów: Związek gospodarczy ze źródłem dochodu[1].

**Nie ma wymaganego przez art. 10 ust. przedost. ustawy o podatku dochodowym związku gospodarczego między źródłami dochodu spółki z ogr. odp. a odsetkami od długów spólników tej spółki, zabezpieczonych hipotecznie na nieruchomości należącej do spółki.**

Wyrok NTA z 3 listopada 1937 l. rej. 2349/36 w sprawie firmy: „Ebeco" Sp. z ogr. odp. w Katowicach przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

Zaskarżoną decyzją nie uwzględniło Ministerstwo Skarbu odwołania skarżącej firmy przeciw uzupełniającemu wymiarowi podatku dochodowego na r. 1932, którym doliczono do podstawy wymiaru kwotę 15.110 zł 65 gr odsetek od długu hipotecznego, obciążającego nieruchomość skarżącej, a zaciągniętego na pokrycie ceny kupna udziałów skarżącej spółki przez jej udziałowców Władysława i Wilhelminę S.

Skarga... podnosi zarzuty merytoryczne przeciw doliczeniu kwoty 15.110 zł 65 gr do podstawy wymiaru podatku.

NTA rozważył co następuje:

...Zarzut merytoryczny nie jest uzasadniony. W myśl art. 10 ustawy o podatku dochodowym doliczenie odsetek od długów obciążających

---

[1] Por. OPA 2308/38, 2309/38.

źródła dochodu podatnika jest zależne od wykazania związku gospodarczego między danymi wydatkami a źródłem dochodu. W danym wypadku związek taki nie istnieje — dług bowiem został zaciągnięty w celu pokrycia wydatku udziałowców spółki. Opłacanie odsetek od tego długu przez spółkę nie stoi w żadnym związku z jej źródłami dochodu — nieruchomością lub przedsiębiorstwem. Również nie jest to wydatek związany z osiągnięciem, zabezpieczeniem lub zachowaniem przychodów spółki, jest on bowiem związany jedynie z transakcją udziałami spółki między poprzednim a obecnymi jej udziałowcami, a więc transakcją leżącą całkowicie w sferze majątkowej tych udziałowców, a zupełnie obojętną dla działalności gospodarczej samej spółki. W swej istocie sporne odsetki stanowią z jednej strony dochód udziałowców z kapitału, ulokowanego w spółce, z drugiej ich wydatek związany z nabyciem źródła dochodu we formie udziałów spółki — dla spółki skarżącej więc wydatek ten stanowi formę rozdziału zysku między udziałowców. Także więc i z tego powodu ulega on doliczeniu do podstawy wymiaru podatku dochodowego w myśl art. 21 ustawy o podatku dochodowym.

W tym stanie rzeczy NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

## 2311.

## PODATEK DOCHODOWY.

### Spółdzielnie — stwierdzenie nierzetelności ksiąg handlowych a ulga podatkowa[1].

**Samo uznanie ksiąg handlowych spółdzielni za nierzetelne nie może pozbawić jej ulgi z art. 10 ust. 1 p. 6 ustawy o podatku dochodowym.** (Teza).

Wyrok NTA z 23 czerwca 1938 l. rej. 329/38—332/38 w sprawie firmy „Vereinsbank T., Bank Spółdzielczy z ogr. odp.“ w T. przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie dodatkowego wymiaru podatku dochodowego na lata 1931—1934.

...Sporne jest zastosowanie art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym, który zezwala spółdzielni odliczyć od ogólnego dochodu sumy nadwyżek bilansowych (zyski bilansowe), pochodzące z obrotów z członkami, pod warunkiem — między innymi — że spółdzielnia działa statutowo

[1] Por. OPA 1622/36, 1757/37, a także 1598/36, 1611/36, 1756/37.

i faktycznie wśród swych członków lub, jeżeli rozszerza wprawdzie działalność swoją na osoby, nie będące członkami, że przelewa przypadające na nieczłonków nadpłaty i zwroty w całości do funduszów, nie podlegających podług statutu podziałowi między członków. Na uzasadnienie niezastosowania tego przepisu prawa wysunęła władza pozwana w zaskarżonych orzeczeniach ten moment, że Spółdzielnia prowadziła nierzetelne księgi oraz że nie było intencją ustawodawcy udzielanie ulg spółdzielniom, prowadzącym takie księgi. Skarżąca zarzuca wadliwość postępowania z tego powodu, że nie jest jej wiadome, na czym władza oparła swój pogląd co do intencji ustawodawcy. Treść zaskarżonych orzeczeń nie pozostawia atoli żadnej wątpliwości co do tego, że zdaniem władzy nie leżało w intencji ustawodawcy przyznanie ulgi takiej spółdzielni, która prowadzi księgi uznane za nierzetelne z przyczyn podanych w orzeczeniach. Domniemywanie się intencji ustawodawcy jest wnioskowaniem, a skarżąca nie była pozbawiona możności wykazania, że wnioskowanie jest nietrafne. Z tej możności zrobiła też skarżąca użytek. W szczególności powołuje się skarga na wyrok NTA z 30 listopada 1936 l. rej. 2955/34 (OPA 1757), w którym Trybunał wypowiedział pogląd, że prawo do ulgi z art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym nie jest uzależnione od wymogu prowadzenia przez spółdzielnię prawidłowych ksiąg handlowych. W konkretnym przypadku jednak władza uznała księgi za nierzetelne, a skarżąca nie twierdzi, że nie było podstawy do takiej oceny ksiąg. Wyłania się tedy kwestia, czy fakt uznania ksiąg za nierzetelne pozbawia spółdzielnię ulgi z art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym. W odpowiedziach na skargi władza wyjaśnia, że w niniejszym przypadku Spółdzielnia umyślnie przedstawiła fałszywy stan interesów i majątku, co w art. 126 p. 4 ustawy o spółdzielniach poz. 495/34 Dz. Ust. uznane jest za przestępstwo; okoliczność ta pozbawia Spółdzielnię zdaniem władzy ulgi, przy czym władza powołuje się na wyrok NTA z 7 czerwca 1934 l. rej. 2007/33[1]. Trybunał wypowiedział tam wprawdzie pogląd, że nie mogło być intencją ustawodawcy przyznanie ulgi za działalność, którą ustawa o spółdzielniach uważa za przestępstwo, lecz stało się to w związku ze spornym tam zagadnieniem odnośnie do użytego w art. 95 ustawy o podatku przemysłowym wyrażenia o rozszerzaniu działalności spółdzielni na nieczłonków w wypadku, gdy statut ogranicza działalność spółdzielni do członków. Natomiast nie zajmował się tam Trybunał działalnością spółdzielni, sprzeczną w ogóle z ustawami. Pogląd więc władzy, wypowiedziany w odpowiedziach na skargi, nie znajduje potwierdzenia w przytoczonym wyroku. Nie może on też być uznany za trafny, ponieważ ograniczenie ulgi do przypadków, kiedy działalność spółdzielni nie koliduje

---

[1] OPA 1597/36.

z przepisami karnymi, nie da się uzasadnić w przepisach ustawy o podatku dochodowym, a brak jest danych, które by bezwzględnie wskazywać mogły na tego rodzaju intencję ustawodawcy. Okoliczność więc, że spółdzielnia prowadzi księgi nierzetelne, nie może sama przez się pozbawiać jej ulgi z art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym.

Teza ta, oparta na analizie tekstu ustawy, nie oznacza jednak jeszcze, że prowadzenie przez spółdzielnię ksiąg nierzetelnych jest zawsze obojętne dla przyznania omawianej ulgi. Mianowicie w myśl ogólnych zasad postępowania na spółdzielni ciąży dowód, że i w jakiej mierze zachodzą warunki przyznania ulgi, a więc czy i jaka część zysku bilansowego pochodziła w konkretnym wypadku z „obrotu", dokonanego z członkami. Jeśli więc spółdzielnia w toku prawidłowego postępowania nie przedstawi innych dowodów jak tylko księgi uznane przez władzę za nierzetelne, to władza może uznać, że spółdzielnia nie udowodniła istnienia wymogów uzasadniających prawo do ulg.

Skoro więc władza, wychodząc z określonego wyżej mylnego założenia prawnego, nie zajmowała się w ogóle kwestią, czy i w jakiej mierze skarżący Bank udowodnił istnienie obrotu z członkami, jak również nie rozprawiła się z zarzutami odwołania w kwestii, czy spółdzielnia była uprawniona do działania wśród niečłonków, Trybunał uznał w myśl art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA postępowanie za wadliwe i uchylił zaskarżone orzeczenie.

## 2312.

# PODATEK DOCHODOWY.

## Opodatkowanie członków rodziny[1].

**Art. 11 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust. nie obejmuje dochodu, podlegającego ustaleniu na podstawie zewnętrznych oznak (art. 64 tej ustawy).** (Teza).

Wyrok NTA z 16 lutego 1938 l. rej. 1494/35 w sprawie Chawy Krell przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

... W zaskarżonym orzeczeniu władza pozwana rozprawiła się z zarzutem obrazy art. 11 ustawy o podatku dochodowym, dotyczącym nie-

[1] Por. OPA 1139/35, 1981/37.

właściwego pociągnięcia do obowiązku podatkowego skarżącej zamiast jej męża, zaznaczając, że zarzut obrazy tego artykułu jest bezpodstawny, gdyż prawo męża do rozporządzania dochodami ze źródeł należących do żony rozciąga się jedynie do dochodów ze źródeł fundowanych, a w konkretnym wypadku, kiedy dochód skarżącej został ustalony na podstawie art. 64 ustawy, uznać należało, że skarżąca fundowanych dochodów nie posiadała, że mężowi nie przysługiwało prawo rozporządzania i użytkowania dochodu skarżącej, a więc obowiązek podatkowy ciąży na skarżącej, a nie na jej mężu, zgodnie z końcowym ustępem art. 11 ustawy. Dochód skarżącej ustalony został na podstawie art. 64 ustawy z uwagi na tę okoliczność, że skarżąca nabyła ½ nieruchomości za 3.000 dol., a jej wywodów, że dom został nabyty za pieniądze pożyczone od krewnych, Komisja Odwoławcza nie uznała za wiarogodne, bowiem nie zostały one poparte żadnymi dowodami, mimo ich żądania przez władze podatkowe.

NTA rozważył:

Pozwana władza oparła zaskarżoną decyzję na ust. 2 art. 11 ustawy o podatku dochodowym. Atoli, skoro w tym przepisie prawa wymieniono taksatywnie źródła, z których osiągnięty dochód członków rodziny stanowi podstawę do oddzielnego ich opodatkowania, nie można tego przepisu stosować w wypadku ustalenia dochodu na zasadzie art. 64 ustawy. Artykuł ten wchodzi w zastosowanie, gdy władza nie rozporządza danymi, dostatecznymi do obliczenia wysokości dochodu, a więc gdy źródła dochodu nie są władzy znane. Oczywiście zaś źródła nieznane nie mogą być podciągnięte pod taksatywnie wyliczone w ust. 2 art. 11 ustawy.

W tym stanie rzeczy należało uznać zarzut skargi, dotyczący obrazy wspomnianego ostatnio przepisu prawa, za zasadny. Z tej przyczyny Trybunał uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z prawem.

**2313.**

# PODATEK DOCHODOWY.

## Zysk podatkowy spółki kartelowej[1].

**Nadwyżka otrzymanych przez spółkę z ogr. odp. zaliczek na koszty handlowe, zwrócona przed zamknięciem rachunków spólnikom jako komitentom, a to zgodnie z umową komisową, według której komitenci pokrywają tylko koszty handlowe spółki a spółka nie otrzymuje żadnej**

---

[1] Por. OPA 1849/37, 1850/37; zob. także 2204/38, 2205/38, 2206/38, gl 2315/38.

**prowizji ani jako organ kontrahentów nie powinna mieć zysków — nie stanowi podlegającego opodatkowaniu zysku spółki.**

Wyrok NTA z 9 czerwca 1938 l. rej. 146/37 w sprawie firmy: Centralne Biuro Polskich Fabryk Gwoździ i Drutu Sp. z ogr. odp. w likw. w Warszawie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

Przedmiotem sporu jest doliczenie do zysków bilansowych skarżącej spółki z ogr. odp. kwoty 193.577 zł 04 gr, stanowiącej sumę, jaką przy rocznym rozliczeniu uznani zostali spólnicy skarżącej tytułem nadwyżki zatrzymanych przez skarżącą przy komisowej sprzedaży ich wyrobów części ceny kupna ponad koszty handlowe skarżącej.

NTA rozważył co następuje:

Wedle znajdującej się w aktach umowy komisowej skarżącej z jej spólnikami, będącymi zarazem jej komitentami w odniesieniu do sprzedaży ich wyrobów, komitenci ci pokrywają koszty handlowe skarżącej w stosunku procentowym do sumy netto wykonanych przez komitentów zamówień, a ostateczny rozrachunek między skarżącą a komitentami winien być dokonany z końcem roku. Na poczet pokrycia tych kosztów skarżąca miała prawo przy wypłatach komitentom zatrzymywać do 4% od sum netto rachunków, z tym, że w razie uzyskania tą drogą nadwyżki, miała ona być zwrócona komitentom, „gdyż Centrala, jako organ Kontrahentów, nie powinna mieć zysków".

Umowa komisowa nie zawiera żadnych postanowień co do pobierania przez skarżącą prowizji od dokonanych przez nią obrotów komisowych.

W roku kalendarzowym 1928 skarżąca z zatrzymanych 4% zaliczek pokryła swe koszty handlowe i nadwyżką przed zamknięciem rachunków uznała swych komitentów, wykazując w rachunku strat i zysków z tytułu „komisji" kwotę 1.163.744 zł 65 gr i zamykając ten rachunek bez straty i zysku. Władza wymiarowa doliczyła wspomnianą nadwyżkę w kwocie 193.577 zł 04 gr do podstawy wymiaru, a władza pozwana nie uwzględniła odwołania przeciw temu doliczeniu powołując się na przepis art. 21 ustawy o podatku dochodowym i uznając sporną sumę za „nadwyżkę otrzymanej prowizji ponad koszty handlowe", rozdzieloną między udziałowców spółki i zwiększającą ich zysk. Uzasadnienie zawiera w tym związku powołanie się na wyrok NTA z 26 czerwca 1936 l. rej. 10.679/32[1]. Uzasadnienie to jednak nie jest zgodne ze stanem faktycznym, skoro akta wykazują, że wedle umowy komisowej skarżąca żadnej prowizji od swych kontrahentów nie miała otrzymywać, a jedynie mieli oni zwracać jej rze-

---

[1] OPA 1850/37.

czywiście poniesione koszty handlowe, suma zaś, powstała przez potrącanie 4% z każdej wypłaty na rzecz komitentów, wedle wyraźnej treści umowy miała być tylko zaliczką, podlegającą rozliczeniu z końcem roku kalendarzowego. W tym stanie rzeczy nie miał miejsca rozdział uzyskanego zysku, uzasadniający doliczenie w myśl art. 21 ustawy o podatku dochodowym, i ani ten przepis, ani też teza wyroku NTA z 26 czerwca 1936 nie mają do niniejszego wypadku zastosowania. W sprawie, w której zapadł cytowany przez władzę pozwaną wyrok NTA, stan faktyczny był — według poczynionych w postępowaniu wymiarowym ustaleń — odmienny, umowa komisowa bowiem przewidywała procentowo określoną „prowizję", która była w ten sposób przychodem brutto płatniczki, a pozostała po pokryciu kosztów handlowych reszta jej zyskiem, w niniejszym wypadku zaś w umowie nie ma mowy o prowizji, a sumy zatrzymywane przez skarżącą nie noszą znamion jej wynagrodzenia, lecz zaliczek na zwrot efektywnych jej kosztów handlowych. Przy tym więc stanie faktycznym nie można mówić ani o przychodzie brutto, ani o zysku, przychodem bowiem skarżącej była tylko kwota wynikająca z ostatecznego rocznego rozliczenia i przypadająca na jej rzecz w celu pokrycia jej wydatków i kosztów, nie zaś nadwyżka, jaką po dokonaniu tego rozliczenia zostały przez skarżącą uznane rachunki jej komitentów.

Z tych powodów NTA, pomijając dalsze zarzuty skargi, jako bezprzedmiotowe, uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z prawem.

## 2314.

## PODATEK PRZEMYSŁOWY.

### Wynagrodzenie za wynajem przez przedsiębiorstwo przemysłowe cystern do przewozu sprzedawanych przez nie produktów[1].

**Wynagrodzenie za wynajem cystern do przewozu wyrobów przedsiębiorstwa przemysłowego płatnika, sprzedanych loco wytwórnia, nie podlega wyłączeniu spod opodatkowania na zasadzie art. 5 ust. ost. ustawy o podatku przemysłowym (poz. 550/25 Dz. Ust.).**

Wyrok NTA z 21 marca 1938 l. rej. 1734/36 — 1738/36 w sprawie firmy: „Śląskie Kopalnie i Cynkownie Sp. Akc." w Katowicach przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za lata 1928, 1929, 1930, 1931 i 1933.

---

[1] Por. OPA 134/33, 2315/38.

...Władza wymiarowa I instancji uznała za obrót podatkowy opłaty pobrane przez skarżącą spółkę od jej klientów za wynajem cystern i balonów, w których dostarczała ona produkowanego przez siebie kwasu siarkowego. W odwołaniach skarżąca kwestionowała zasadność wymiaru, powołując się na postanowienia art. 1 i 18 ust. 2 ustawy o podatku przemysłowym, ponieważ skarżąca oddawała naczynia te do dyspozycji odbiorców jako opakowanie sprzedawanych wyrobów własnych, więc wbrew zapatrywaniu władzy nie prowadziła „odrębnego przedsiębiorstwa przewozowego“ cysternami i balonami, na zysk obliczonego. Zdaniem skarżącej, świadczyła ona jedynie usługi uboczne związane z dostarczaniem sprzedanych surowców, a zatem w związku z przedsiębiorstwem przemysłowym, którego obrót podpada pod przepis art. 5 p. 7 ustawy.

Ministerstwo Skarbu jako władza orzekająca w II instancji nie uwzględniło odwołań równobrzmiącymi orzeczeniami z 25 stycznia 1936, ponieważ skarżąca wynajmowała odbiorcom cysterny i balony za opłatą, obliczaną w stosunku do czasokresu najmu, a opłaty przewyższały faktyczne koszty, za czym wypożyczanie cystern i balonów stanowi przedsiębiorstwo na zysk obliczone a przychód jest obrotem podatkowym w myśl art. 5 p. 5 ustawy.

W skargach kasacyjnych skarżąca spółka zarzuca obrazę prawa, a w szczególności art. 5 ustęp końcowy ustawy, ponieważ opłaty, o które chodzi, są kosztami przewozu, a zdaniem skarżącej nie jest istotne, czy pobierane opłaty przewyższają faktyczne koszty, ponieważ stanowią one nie tylko ekwiwalent za normalne zużycie środków przewozowych, lecz również mieści się w nich oprocentowanie inwestowanego kapitału, odszkodowanie za szkody powstałe wskutek niemożności dokonania dalszych zleceń w wypadku przytrzymania naczyń poza termin i wynagrodzenie za inne wydatki połączone z posiadaniem takich środków przewozowych. Wreszcie broni się skarżąca także argumentem, że ogranicza się do użycia środków przewozowych tylko dla własnych produktów a nie wynajmuje tych środków firmom obcym. Skargi powołują się też na wyrok NTA z 7 listopada 1932 l. rej. 9466/30[1].

Władza pozwana broni zasadności orzeczeń także w świetle wywodów kasacyjnych, z których zdaniem władzy wynika, że firma dokonywała transakcyj sprzedaży loco fabryka a odpłatne usługi przewozowe świadczyła oddzielnie, chociaż ubocznie w związku z prowadzonym przedsiębiorstwem wytwórczym.

NTA rozważył co następuje:

Skargi nie bronią się przepisem art. 18 ust. 2 ustawy o podatku przemysłowym, na którym m. i. zbudowano zarzuty odwołań. I słusznie, gdyż

---

[1] OPA 134/33.

spór między władzami podatkowymi i skarżącą spółką nie dotyczy zagadnienia odrębności wykonywania dostaw w związku z prowadzonym przedsiębiorstwem przemysłowym produkcyjnym.

Natomiast przeniosła skarżąca spór w płaszczyznę przepisu art. 5 ustęp końcowy ustawy, który w brzmieniu obowiązującym do końca 1931 r. głosi, że „wyłącza się z podstaw opodatkowania po należytym udowodnieniu koszty przewozu i ubezpieczenia towarów wyłożonych za nabywcę, zwroty towarów, bonifikacje i skonta". Wskutek ustawy z 19 grudnia 1931 przepis powyższy uległ wprawdzie zmianie, lecz nie jest ona istotna dla spornego zagadnienia.

Punkt ciężkości kładzie ustawa na wyłożenie kosztów przewozu za nabywcę towaru przez sprzedawcę. Jeśli więc sprzedawca sam podejmuje się przewozu zbytych towarów za wynagrodzeniem, nie zachodzi wypadek w myśl powyższego przepisu. Sprzedawca nie wykłada bowiem kosztów przewozu za nabywcę, lecz je wprost od niego pobiera dla siebie a nie dla osoby trzeciej, od siebie różnej. Sprzedawca występuje w roli przewoźnika a zatem winien też ponosić konsekwencje podatkowe w ramach art. 5 p. 5 ustawy w odniesieniu do wynagrodzenia pobranego za świadczone usługi przewozowe, chociażby świadczone tylko ubocznie i w związku z jego główną działalnością zarobkową, stanowiącą treść prowadzonego przedsiębiorstwa przemysłu wytwórczego czy przetwórczego. Zasadniczą myślą przewodnią przepisu ustępu końcowego art. 5 ustawy o wyłączeniu spod opodatkowania kosztów przewozu jest wykluczenie obciążenia podatkowego w odniesieniu do takich wpływów przedsiębiorstwa, które stanowią dla niego jedynie sumy przechodnie a zatem należności obce, przez sprzedawcę jedynie inkasowane na rachunek osoby trzeciej, ponieważ wpływy takie stanowią część składową obrotu zarobkowego tego obcego warsztatu i tam w zasadzie powinny podlegać obciążeniu podatkowemu.

Trafnie przeto podkreśla władza pozwana, że dla oceny prawnej spornego zagadnienia w świetle powołanego w skardze przepisu art. 5 ust. ost. ustawy jest zupełnie obojętne, czy skarżąca dostarczała do przewozu cystern i balonów za wynagrodzeniem jedynie swoim odbiorcom, czy też rozszerzała usługi takie także na osoby lub firmy, które nie były jej odbiorcami. Istotne jest pobieranie wynagrodzenia za usługi własne a nie cudze.

Przeciw obowiązkowi podatkowemu bynajmniej nie przemawia przeprowadzona w skargach kalkulacja wysokości opłat. Ten sposób kalkulacji wynagrodzenia za usługi przewozowe jest powszechnie przyjęty i świadczy jedynie, że skarżąca swą kalkulację oparła na racjonalnych podstawach.

Powołany przez skarżącą wyrok NTA z 7 listopada 1932 l. rej. 9466/30

(Zb. wyr. nr 607 S) nie popiera zapatrywania prawnego skarżącej. NTA wyraźnie zastrzegł się w tym wyroku, że wydatki związane z przewozem są na razie ponoszone na rachunek nabywcy. Z wyroku tego natomiast bynajmniej nie można snuć wniosku, jakoby NTA uznał za sprzeczne z ustawą uznanie za obrót podatkowy wynagrodzenia za usługi uboczne świadczone przez przedsiębiorstwo produkcyjne swoim klientom w płaszczyźnie przewozu towaru, jeśli przedsiębiorstwo wynagrodzenie to pobiera dla siebie a nie dla obcego przedsiębiorstwa przewozowego, jak w konkretnym właśnie wypadku.

NTA uznał zatem zarzuty skarg za nieuzasadnione i orzekł oddalenie skarg.

**2315.**

## PODATEK PRZEMYSŁOWY.

### Stosunek obowiązku wykupienia świadectwa przemysłowego do obowiązku opłacania podatku od obrotu[1]. — Wynagrodzenie za wynajem przez przedsiębiorstwo przemysłowe cystern do przewozu sprzedawanych przez nie produktów[2].

**1. Ustalenie obowiązku opodatkowania obrotu nie jest zależne od uprzedniego rozstrzygnięcia sporu co do obowiązku wykupienia świadectwa przemysłowego.**

**2. Wynajem cystern do przewozu produktów przedsiębiorstwa przemysłowego przez właściciela tego przedsiębiorstwa jest przedsiębiorstwem na zysk obliczonym, choćby pobierane z tego tytułu wynagrodzenia nie pokrywały kosztów.**

Wyrok NTA z 6 kwietnia 1938 l. rej. 1858/36 w sprawie firmy: Giesche Sp. Akc. w Katowicach przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1933.

Skarżąca prowadzi przedsiębiorstwo wyrobu kwasu siarkowego i wytworzony kwas sprzedaje odbiorcom loco wytwórnia, wypożyczając zarazem tym odbiorcom swoje cysterny i balony w celu odtransportowania kwasu z fabryki do miejsca przeznaczenia i pobierając za to wypożyczenie opłaty w stosunku do czasu, przez jaki cysterny te i balony są w użyciu

---

[1] Por. OPA 291/33, 292/33, 338/33, 346/33.
[2] Por. OPA 134/33, 2314/38.

odbiorców. Przy wymiarze podatku przemysłowego od obrotu wyłączono z obrotu fabryki kwasu siarkowego kwoty przypadające na opłaty za wypożyczenie cystern, a zarazem nałożono na skarżącą obowiązek wykupienia odrębnego świadectwa przemysłowego na przedsiębiorstwo wypożyczania cystern i wymierzono podatek przemysłowy od obrotu osiągniętego przez to przedsiębiorstwo. W przedmiocie obowiązku wykupienia świadectwa przemysłowego toczy się postępowanie sądowe, dotąd nie zakończone. W przedmiocie zaś wymiaru podatku przemysłowego od obrotu zapadło zaskarżone orzeczenie, którym nie uwzględniono odwołania skarżącej o ile chodzi o obowiązek podatkowy z tym uzasadnieniem, że skoro pobierane przez skarżącą opłaty i wynagrodzenia za przetrzymanie cystern nie pokrywają się z faktycznymi wydatkami, wypożyczanie cystern i balonów stanowiło przedsiębiorstwo obliczone na zysk, a obojętny jest fakt nieosiągnięcia z tego przedsiębiorstwa w danym czasie dochodu.

Na zarzuty skargi rozważył NTA co następuje:

Skarga, zwalczając obowiązek podatkowy, podnosi pod względem formalnym zarzut, iż wymiar podatku przemysłowego od obrotu może nastąpić tylko w razie prawomocnego ustalenia obowiązku wykupienia świadectwa przemysłowego i powołuje się na wyrok NTA z 29 kwietnia 1930 l. rej. 2287/28 (Zb. wyr. nr 308 S). Zarzut ten nie jest trafny. Powołany w skardze wyrok dotyczy wypadku, gdy zapadła decyzja władzy skarbowej II instancji, dotycząca obowiązku wykupienia świadectwa przemysłowego; NTA stanął na stanowisku, iż prawomocność takiej decyzji wyklucza już kwestionowanie w postępowaniu odwoławczym przed tą samą władzą obowiązku podatkowego w zakresie podatku od obrotu. W niniejszej sprawie stan faktyczny jest odmienny i żadna analogia z powołanym wyrokiem nie zachodzi. Przeciwnie, z tenoru tego wyroku należy raczej a contrario wysnuć wniosek, że w razie nieprzesądzenia jeszcze kwestii obowiązku wykupienia świadectwa przemysłowego, kwestia obowiązku podatkowego w odniesieniu do podatku przemysłowego od obrotu podlega merytorycznej ocenie władz skarbowych i nie mają one obowiązku wstrzymywania swej decyzji w tej mierze do załatwienia kwestii obowiązku wykupienia świadectwa przemysłowego przez władze sądowe. Postępowanie dotyczące wymiaru podatku przemysłowego od obrotu jest samodzielne i toczy się niezależnie od postępowania co do obowiązku wykupienia świadectwa. W wypadkach zresztą gdy chodzi o kwestię czy pewna gałąź większego zespołu gospodarczego stanowi w rozumieniu ustawy o podatku przemysłowym odrębne przedsiębiorstwo, wymagające wykupienia specjalnego świadectwa, nie ma między wykupieniem świadectwa a obowiązkiem zapłaty podatku od obrotu związku tak ścisłego, by ustalenie braku obowiązku wykupienia samo przez się przesądzało o braku obowiązku podatkowego w odniesieniu do podatku od obrotu.

Orzeczenie o braku obowiązku wykupienia świadectwa może się bowiem opierać na zapatrywaniu prawnym, że świadectwo, wykupione dla głównego przedsiębiorstwa, pokrywa także i działalność gospodarczą ubocznej jego gałęzi (art. 24 ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust.), w tym zaś wypadku oczywiście obowiązek opodatkowania obrotu tej gałęzi nie ulega zmianie.

In merito zarzuca skarga, że wynajem cystern nie był przedsiębiorstwem obliczonym na zysk i zysku nie przynosił, a nawet pobierane od odbiorców opłaty nie pokrywały kosztów utrzymania tych cystern, podnosząc zarazem, że skarżąca utrzymuje cysterny celem zrealizowania dokonanych sprzedaży kwasu siarkowego, że naczynia te są jej koniecznie potrzebne do przewozu kwasu siarkowego pochodzącego z własnej produkcji i że utrzymuje je jedynie w interesie sprzedaży tej produkcji.

Pomijając jednak nawet, że tego rodzaju obrona wykazuje sama w sobie sprzeczność, zaznaczyć należy, że z punktu widzenia art. 1 ustawy nie jest istotne, czy dana działalność gospodarcza jest obliczona na zysk wyrażający się w efekcie pieniężnym, lecz istotne jest, czy działalność ta z uwagi na swą istotę i formę swojej organizacji nosi charakter przedsiębiorstwa handlowego lub przemysłowego, stanowiącego jako takie przedmiot opodatkowania.

Z postanowień rozdz. II ustawy wynika, że ustawa ta uważa za oddzielne przedsiębiorstwo każdy zespół działalności gospodarczej, opartej o „oddzielny zakład" lub wykonywanej „bez utrzymywania oddzielnego zakładu", stanowiący wedle przepisów ustawy i taryfy odrębną jednostkę o jednolitym charakterze gospodarczym. Oddziela więc ustawa przedsiębiorstwa handlowe od przemysłowych, górniczych itp., a jedne i drugie od przedsiębiorstw charakteru usługowego itd. W ten sposób dla zakresu opodatkowania podatkiem przemysłowym nawet przedsiębiorstwa, stanowiące pod względem gospodarczym jedną całość ale nie wykazujące jednolitego charakteru, zostają rozbite na tyle przedsiębiorstw „oddzielnych", ile gałęzi przedsiębiorczości, w ustawie wyodrębnionych, w sobie zawierają. Jasne jest, że w tych warunkach nie musi każde „oddzielne przedsiębiorstwo" w rozumieniu ustawy, mieszczące się w ramach jednego większego zespołu gospodarczego, nosić charakteru odrębnego przedsiębiorstwa w tym znaczeniu, by przynosiło ono w oderwaniu od innych części tego zespołu, rachunkowo dający się ująć zysk czy dochód. Przeciwnie, wystarczy w tym wypadku całkowicie, jeśli to „przedsiębiorstwo" służy celom całego zespołu gospodarczego i przynosi mu gospodarcze korzyści, wyrażające się choćby w ułatwieniu zbytu produkcji głównego członu tego zespołu, uniknięciu nagromadzenia się zapasów, udogodnieniach dla klienteli, stanowiących zachętę do nabywania produktów głównego przedsiębiorstwa itp. We wszystkich bowiem tych wypadkach dzia-

łalność gospodarcza tego, podatkowo „oddzielnego“, gospodarczo jednak całkiem niesamoistnego i ubocznego, „przedsiębiorstwa“ związana jest z głównym celem osiągnięcia zysku z całości złączonych ze sobą organicznie „oddzielnych przedsiębiorstw“. Skoro więc, jak sama skarżąca podnosi, głównym celem jej zakładu przemysłowego, z którym związane jest „przedsiębiorstwo“ wynajmu cystern i balonów, jest produkcja kwasu siarkowego, a wynajem cystern służy wyłącznie usprawnieniu zbytu tej produkcji, musi się dojść do wniosku, że wynajem ten z jednej strony nosi charakter działalności gospodarczej związanej w ostatecznym jej wyniku z osiągnięciem zysku z całości zespołu gospodarczego, z drugiej strony jednak nie jest integralną częścią głównego przedsiębiorstwa lecz jego przybudówką o odrębnym charakterze handlowym. Zresztą oczywiste jest, że każda działalność gospodarcza osoby prawnej prawa handlowego nie nosząca wyraźnej cechy działalności filantropijnej lub społecznej jest w zasadzie działalnością handlową lub przemysłową, i nie podobna przypuścić, by spółka akcyjna o tak niewątpliwie gospodarczym charakterze jak skarżąca prowadziła jakąkolwiek działalność gospodarczą bez bliższego lub dalszego związku z zamiarem osiągnięcia ze swych urządzeń produkcyjnych i handlowych największego możliwie zysku przy najmniejszym możliwie ryzyku i kosztach. Skarżąca nie wyjaśnia, dlaczego sprzedaje kwas loco fabryka a nie podejmuje się jego dostawy odbiorcom, mimo że posiada odpowiednie do tego urządzenia. Przypuszczać jednak należy, że czyni to na podstawie jakiejś kalkulacji i że uważa tę formę sprzedaży za korzystniejszą dla siebie niż dostarczanie towaru odbiorcy do miejsca przeznaczenia. Pod względem prawnym jasne jest, że ta forma chroni skarżącą od odpowiedzialności za ubytki i straty w czasie transportu i uwalnia ją od zawierania umów przewozowych i połączonych z tym kosztów i ryzyka. Samo więc wskazanie przez skarżącą na rachunkowy brak zysku na koncie opłat za wypożyczanie cystern i kosztów ich utrzymania nie może przesądzać o charakterze tej działalności, musiałaby bowiem skarżąca wykazać, że prowadząc tę działalność miała co innego na celu, a nie osiągnięcie z niej choćby pośrednich korzyści dla całości swego przedsiębiorstwa, nie wyrażających się w efektywnych nadwyżkach wpływów pieniężnych, ale w zmniejszeniu kosztów, ryzyka, zapotrzebowania kapitału obrotowego itp. Skoro skarżąca w tym kierunku żadnych zarzutów nie podniosła, należało skargę uznać i pod względem merytorycznym za nieuzasadnioną.

Z tych powodów NTA skargę oddalił.

Motywy powyższego wyroku mogą się przyczynić do usunięcia pewnego nieporozumienia, leżącego u podstaw dyskusji na temat obowiązku podatkowego spółek kartelowych. NTA w wyrokach dotyczących opodatkowania karteli nie zajmował się kwestią, czy dane przedsiębiorstwa kartelowe są na zysk obliczone — co

niewątpliwie wywołane było brakiem sporu na ten temat między stroną a władzą w konkretnych sprawach, a co było podstawą krytyki stanowiska NTA, przyjmującego niejako a priori charakter zarobkowy takich spółek.

Otóż kwestia opodatkowania karteli jest niewątpliwie kwestią o doniosłym znaczeniu — ale w tej chwili nie kwestią prawną, lecz zagadnieniem polityki gospodarczej. W ustawodawstwie polskim polityka gospodarcza Państwa na tym odcinku nie wyraziła się dotąd w żadnym akcie ustawowym, stąd NTA pozostając w granicach swych uprawnień, obejmujących „jedynie sprawdzenie przesłanek zaskarżonego orzeczenia, o ile one pozostają w związku z momentem legalności" (por. glosę Waligórskiego OPA 2222/38) — nie mógł snuć żadnych wniosków z faktu, że dane spółki były spółkami kartelowymi, jeżeli fakt ten nie wyraził się w takim stanie faktycznym, z jakim prawo podatkowe łączy jakieś specjalne skutki prawne. Jeżeli dane spółki, będąc kartelowymi, zawierały ze swymi spólnikami umowy wyraźnie nazwane komisowymi, pobierały „prowizję", prowadziły przedsiębiorstwa handlowe lub nawet przemysłowe (OPA 1849/37), czyli ubierały swą działalność gospodarczą w formę prawną, do której ustawodawstwo podatkowe przywiązuje określone skutki prawne — musiał NTA ograniczać się do kontroli legalności orzeczeń wymiarowych w świetle właściwych przepisów prawa i tych elementów stanu faktycznego, które wedle tych przepisów wywierają pewne skutki prawne, a pominąć te fakty, które dla zastosowania tych przepisów nie mają znaczenia prawnego.

Rozpatrując te sprawy na podstawie stanu prawnego, nie łączącego z charakterem kartelowym osoby prawnej żadnych skutków prawnopodatkowych — ani w sensie jej uprzywilejowania, ani w sensie jej specjalnego opodatkowania — stosował do nich NTA oczywiście ogólne zasady, wynikające tak z ustaw podatkowych, jak z judykatury, w szczególności też niewątpliwie brał pod uwagę i te momenty, jakie znalazły swą ocenę w omawianym obecnie wyroku. Niewątpliwie o tym, czy jakieś przedsiębiorstwo jest „obliczone na zysk", nie może decydować wykazywanie przez nie zysków bilansowych, ani nawet sformalizowanie w jego akcie organizacyjnym zasady, iż nie ma ono przynosić zysku. Decyduje wyłącznie stosunek do tego przedsiębiorstwa osoby, której narzędziem czy organem ma być przedsiębiorstwo. Jeżeli stworzenie tego instrumentu gospodarczego ma na celu w ostatecznym wyniku zapewnienie lub zabezpieczenie jego twórcy czy twórcom korzyści gospodarczych, a więc zysku, to będzie ono „na zysk obliczone", w sensie, w jakim się tą cechą charakterystyczną zajmują motywy omawianego wyroku, bez względu na to, czy zysk ten w ogóle da się cyfrowo uchwycić i czy występuje on w gospodarstwie owego organu, czy też w gospodarstwie jego właściciela. Nie można chyba mieć żadnej wątpliwości, że kartele służą celom gospodarczym swych członków i że celem ich tworzenia jest nie co innego jak zapewnienie twórcom zysku, czy to poprzez wyeliminowanie konkurencji, wpływającej na poziom i stabilizację cen, czy to poprzez zmniejszenie kosztów handlowych, czy przez jakiekolwiek inne gospodarcze oddziaływanie na przedsiębiorstwa członków kartelu. W świetle więc ogólnych przepisów prawa podatkowego i interpretującej je judykatury brak podstaw do przyjęcia, by spółki kartelowe ex definitione nie były na zysk obliczone — co nie wyklucza oczywiście przeprowadzenia w konkretnym wypadku dowodu, że dana spółka ma inne cele na oku, a nie te, jakie normalnie łączy się z pojęciem kartelu, i że z tego powodu opodatkowaniu nie podlega.

Nie należy przy tym przypisywać nadmiernego znaczenia faktowi, że spółki kartelowe, o jakich mowa, są osobami prawnymi, mającymi samoistny byt także i w dziedzinie prawnopodatkowej. Ta okoliczność wpływa na ich opodatkowanie jedynie w pewnym dość ciasnym zakresie, powodując w pewnej części obrotów

czy dochodów podwójne — w znaczeniu gospodarczym — opodatkowanie tych samych gospodarczych efektów ich działalności: raz u nich, drugi raz u ich udziałowców. Poza tym jednak nie ma istotnego znaczenia, czy dany, stanowiący podstawę opodatkowania moment gospodarczy zaszedł w gospodarstwie spółki kartelowej, czy w gospodarstwie jej udziałowców — decyduje to tylko o podmiocie należnego od tej podstawy podatku, nie o samym jej opodatkowaniu. Zasada ta jest konsekwentnie realizowana w judykaturze NTA (por. wyroki cytowane w glosie Szatensztejna OPA 1763/37, jak również tę glosę i glosę tegoż autora OPA 2200/38). W stosunku do spółki kartelowej, zwłaszcza takiej, która w pełni odpowiada pojęciu całkowicie niesamodzielnego organu zrzeszonych w niej przedsiębiorstw, mają te przedsiębiorstwa oczywiście pełną prawną i faktyczną możność dowolnego kształtowania stanów faktycznych, decydujących o opodatkowaniu jakiegoś efektu gospodarczego u tej spółki lub u jej udziałowców, jak również o dopuszczeniu lub niedopuszczeniu do jego podwójnego opodatkowania. Pominąwszy już możność nadania kartelowi formy spółki jawnej handlowej lub wręcz spółki cywilnej, przesuwającej opodatkowanie jego działalności w całości na osoby spólników — nawet w ramach spółki z ogr. odp. może być prowadzona działalność kartelu w formach prawnych zmniejszających jego obowiązek podatkowy do minimum (unikanie formy komisu, prowizji, ponoszenie kosztów handlowych kartelu bezpośrednio przez spólników, unikanie uposażeń przekraczających granice art. 21 ustawy o podatku dochodowym, wydatków reprezentacyjnych, dobroczynnych, inwestycyjnych, nietworzenie funduszów rezerwowych itd. (por. wyrok OPA 2313/38). Z drugiej strony jednak właśnie przesunięcie pewnych podlegających podatkowi zjawisk gospodarczych do spółki kartelowej może być dla jej spólników nawet pod względem podatkowym korzystniejsze. Zresztą o obraniu takich czy innych form prawnych i takich czy innych sposobów gospodarowania w obrębie spółki kartelowej decydują niewątpliwie obok momentów podatkowych przede wszystkim momenty inne, ogólnogospodarcze, wskazujące na pewien sposób prowadzenia gospodarki kartelowej jako na najbardziej odpowiadający jej celowi i w rezultacie najlepiej służący celowi ostatecznemu — zyskowi spólników kartelu. Efekty podatkowe mają znaczenie drugorzędne i stanowią tylko jeden z elementów kalkulacji, decydującej o stworzeniu pewnego stanu faktycznego.

Reasumując — przy dzisiejszym stanie ustawodawstwa o zakresie opodatkowania karteli decyduje wyłącznie konkretny stan faktyczny, miarodajny wedle poszczególnych ustaw podatkowych, a sam fakt kartelowego charakteru danej osoby prawnej na zakres jej obowiązku podatkowego nie ma wpływu.

Przy sposobności należy wyjaśnić jeszcze jedno nieporozumienie, jakie na tle wyroku OPA 1849/37 znalazło wyraz w glosie doc. Piotrowskiego do tego wyroku. Otóż przedmiotem sporu rozstrzygniętego tym wyrokiem była wyłącznie kwestia, czy może być uznany za komis „stosunek, w którym spółka z ogr. odp. zakupuje surowce u osób trzecich, przerabia je we własnym przedsiębiorstwie i sprzedaje swym odbiorcom, a osiągnięte stąd zyski dzieli między swych udziałowców" — natomiast sprzedaż, choćby po przerobieniu, produktów fabryk tych udziałowców nie była w ogóle przedmiotem wyroku, gdyż komisowy charakter tej sprzedaży władza skarbowa uznała, nie było również w sporze kwestii jakichkolwiek stosunków komisowych czy zlecenia „Związku Koksowni" z osobami trzecimi, ani też jakichś jeszcze innych interesów „naprawdę własnych" Związku, o jakich mowa w glosie. I w tym wypadku wobec braku specjalnych przepisów o opodatkowaniu karteli, wiążących jakieś skutki prawnopodatkowe z samym charakterem kartelowym płatniczej spółki, trudno byłoby znaleźć w obowiązujących przepisach jakąś pod-

stawę do odmiennego traktowania interesów tego przedsiębiorstwa, nie różniących się niczym od interesów zwykłej, niekartelowej spółki, mającej na celu nabywanie surowców, ich przerabianie i sprzedawanie gotowych wyrobów, i rozdzielającej następnie osiągnięte stąd zyski między swych udziałowców. Zdaje się też wątpliwe, czy w ogóle tego rodzaju działalność leży w granicach normalnych porozumień kartelowych, niesporne zaś chyba być musi, że działalność ta nie miała i nie mogła mieć innych celów na oku jak tylko zysk udziałowców „Związku Koksowni" — ulegający wedle wspomnianej wyżej judykatury NTA opodatkowaniu u tego Związku.

*J. Pomianowski*

**2316.**

# PODATEK PRZEMYSŁOWY.

## Przedsiębiorstwa znajdujące się w likwidacji — obowiązek nabywania świadectw przemysłowych[1].

**1. Likwidacja przedsiębiorstwa nie ma wpływu na obowiązek wykupienia świadectwa przemysłowego pod tym jednakże warunkiem, że likwidacja polega na prowadzeniu przedsiębiorstwa, obliczonego na zysk (art. 1 ustawy o podatku przemysłowym), przez co najmniej zamierzone dokonywanie czynności, które wedle cz. II taryfy charakteryzują je jako przedsiębiorstwo handlowe, komunikacyjne lub przemysłowe.**

**2. Jeśli likwidacja polega na zaprzestaniu sprzedaży towaru przez jego zwrot komitentom, to z woli właściciela przedsiębiorstwo handlowe, obowiązane do wykupienia świadectwa przemysłowego, przestaje istnieć, choćby firma była w likwidacji.**

Wyrok Izby Karnej (s. 1) SN z 30 maja 1938 1 K. 2752/37.

SN w sprawie Henryka B., oskarżonego z art. 178 O. P., po rozpoznaniu kasacji oskarżonego od wyroku Sądu Okręgowego w Warszawie z 22 października 1937, na mocy art. 529 i 532 k. p. k. zaskarżony wyrok uchylił i sprawę do ponownego rozpoznania temu Sądowi przekazał.

Kasacja oskarżonego zarzuca: 1) że Sąd niesłusznie uznał winę oskarżonego mimo braku w czynie oskarżonego cech przypisanego mu przestępstwa, ponieważ przedsiębiorstwo znajdowało się w stadium likwidacji,

---

[1] Por. OPA 256/33, 1702/33, 1703/33.

likwidacja miała na celu tylko inkasowanie zaległych należności za poprzednio wyprzedane towary bez dokonywania nowych transakcyj i dlatego przedsiębiorstwo takie nie może być uznane za obliczone na zysk, a tylko takie przedsiębiorstwa podlegają obowiązkowi podatkowemu. Zdaniem kasacji, powołany w zaskarżonym wyroku wyrok SN z 2 grudnia 1932 4 K. 888/32[1] nie ma dla danej sprawy istotnego znaczenia, a natomiast mogłoby tu mieć zastosowanie orzeczenie NTA z 26 września 1932 l. rej. 8996/30[2], w którym przyjęto, że, gdy spółka w likwidacji nie zawierała transakcyj celem stworzenia sobie źródła zarobkowego, to jej czynności inne nie uzasadniają przyjęcia, że podczas likwidacji prowadzono przedsiębiorstwo handlowe, podlegające opodatkowaniu; 2) że Sąd przy wyrokowaniu pominął okoliczność, zawartą w piśmie firmy „Kaliko" z 30 grudnia 1935 do Urzędu Skarbowego, i dopuścił się tym uchybienia, wskazującego na obrazę art. 379 § 1 k. p. k.

SN zważył co następuje:

Według ustaleń wyroku spółka, prowadząca przedsiębiorstwo komisowej sprzedaży płócien introligatorskich pod firmą „Kaliko", została uchwałą spólników rozwiązana z dniem 31 grudnia 1935 i od 1 stycznia 1936 rozpoczęto likwidację przedsiębiorstwa. Likwidator spółki oskarżony B. tłumaczył się, że likwidacja polegała na zwrocie towaru komitentom i ściąganiu wierzytelności firmy, natomiast żadnych towarów po 1 stycznia 1936 nie sprzedawano. Sąd pominął tę obronę, jako nieistotną, wychodząc z założenia, że byt przedsiębiorstwa mimo likwidacji nie ulega zmianie i oskarżony winien był wykupić odpowiednie świadectwo przemysłowe. Likwidacja przedsiębiorstwa nie ma wpływu na obowiązek wykupienia świadectwa przemysłowego pod tym jednakże warunkiem, że likwidacja polega na prowadzeniu przedsiębiorstwa, obliczonego na zysk (art. 1 ustawy o podatku przemysłowym), przez co najmniej zamierzone dokonywanie czynności, które wedle cz. II zał. do art. 23 ustawy charakteryzują je jako przedsiębiorstwo handlowe, komunikacyjne lub przemysłowe. Sąd ustalił, że firma trudniła się przed likwidacją sprzedażą płócien introligatorskich, zatem stwierdził jej charakter jako przedsiębiorstwa handlowego, to zaś wedle cz. II A rozdz. I zał. do art. 23 polega na zbycie, sprzedaży towarów odbiorcom. Firma z chwilą likwidacji mogłaby uchodzić za przedsiębiorstwo handlowe, zobowiązane do wykupienia świadectwa przemysłowego, gdyby ustalono, że podczas likwidacji sprzedawano towar lub co najmniej miano zamiar go sprzedawać, choćby do transakcji nie doszło (poz. 64/33 Zb. orz. SN[1]). Wykonywanie określonych transakcyj lub zamiar ich dokonania decyduje o bycie i jakości przedsiębiorstwa tak przed

---

[1] OPA 256/33.

[2] OPA 5/32.

jak i w czasie likwidacji. Jeśli likwidacja polega na zaprzestaniu sprzedaży towaru przez jego zwrot komitentom, to z woli właściciela przedsiębiorstwo przestaje istnieć, choćby firma była w likwidacji. Ściąganie wierzytelności nie dowodzi samo przez się prowadzenia przedsiębiorstwa handlu towarowego i nie może stanowić o bycie takiego przedsiębiorstwa. Obrona oskarżonego była istotna dla oceny sprawy. Skoro Sąd jej nie badał i nie odparł, to przypisał oskarżonemu działanie, które w świetle jego obrony i ustawy może nie zawierać znamion przestępstwa. Należało zatem uchylić zaskarżony wyrok.

## 2317.

## PODATEK PRZEMYSŁOWY.

### Młyny krupiarskie (kaszarnie) — stawka podatku od obrotu.

**Przewidziana w art. 7 lit. A p. 8 ustawy o podatku przemysłowym (poz. 716/34 Dz. Ust.) 1% stawka podatkowa dotyczy także obrotów osiągniętych przez młyny krupiarskie (kaszarnie).** (Teza).

Wyrok NTA z 18 maja 1938 l. rej. 4252/36 w sprawie firmy: Wytwórnia Kasz i Oleju A. Krysicki i J. Zieleniewski w Płocku przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Okręgowej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1934.

Sumę obrotu, uzyskaną przez skarżącą firmę z prowadzonej przez nią w r. 1934 wytwórni kasz, opodatkowała instancja wymiarowa według 1,75% stawki podatkowej, a Komisja Odwoławcza przy Izbie Skarbowej Okręgowej w Warszawie decyzją z 27 maja 1936 nie uwzględniła odwołania, w którym skarżąca domagała się zastosowania do tego obrotu 1% stawki podatkowej, przewidzianej dla obrotów osiąganych przez młyny oraz olejarnie prowadzące prawidłowe księgi handlowe.

Orzeczenie to stanowi przedmiot skargi kasacyjnej, w której skarżąca podnosi zarzut wadliwości postępowania i obrazy prawa.

NTA rozważył co następuje:

Wadliwości postępowania dopatruje się skarżąca w tym, że władza pozwana zaskarżone orzeczenie oparła na wyroku SN, wydanym w zupełnie innej sprawie. NTA uznał zarzut ten za chybiony. Skarżąca ma rację twierdząc, iż wyrok instancji kasacyjnej ma moc wiążącą tylko dla sprawy, która dała powód do kasacji, i że wyrok taki nie ma mocy prawa powszechnie obowiązującego, ale wywody powyższe chybiają celu, skoro

z treści zaskarżonego orzeczenia wynika, że sentencja jego oparta jest na powołanych w nim przepisach ustawy o podatku przemysłowym poz. 716/34 Dz. Ust. Powołując się w uzasadnieniu orzeczenia na okoliczność, iż SN wyrokiem z 11 stycznia 1934 2 K. 1219/33[1] stwierdził, że przedsiębiorstwo młyna krupiarskiego winno być zakwalifikowane do rozdz. XIX lit. C cz. II taryfy, stanowiącej załącznik art. 23 ustawy o podatku przemysłowym, władza pozwana dała przez to wyraz przekonaniu, iż obrót kaszarni, jako nie podpadającej pod pojęcie młyna mącznego w rozumieniu taryfy, nie może korzystać ze stawki żądanej przez skarżącą i że wobec tego podlega on stawce 1,75% z art. 7 lit. C cyt. ustawy. Skoro skarżąca nie twierdzi, że takie ujęcie uzasadnienia utrudniło jej obronę przed NTA, to podniesiony przez nią zarzut w związku z powołaniem się władzy na wyrok SN nie ma uzasadnienia.

Co się tyczy meritum sporu, to skarżąca domagając się zastosowania 1% stawki podatkowej do obrotu z kaszarni, opierała się zapewne na przepisie art. 7 lit. A p. 8 ustawy, który przewiduje począwszy od 1 stycznia 1932 1% stawkę podatku od obrotów określonych w p. 7 art. 5 a osiągniętych przez młyny oraz olejarnie, prowadzące prawidłowe księgi handlowe. W powyższym mieści się zarzut błędnej kwalifikacji przedsiębiorstwa kaszarni do rozdz. XIX lit. C cz. II taryfy. Władza pozwana odmawiając uwzględnienia żądania firmy w tym względzie wyszła niewątpliwie — jak wskazują motywy orzeczenia — z założenia prawnego, że tylko obroty młynów mącznych korzystają ze wspomnianej stawki, że natomiast nie ma ona zastosowania do obrotów młynów innego rodzaju, w szczególności do wytwórni kaszy, przy czym oparła się władza na wyjaśnieniu SN, zawartym w powołanym przez nią wyroku, iż młyny krupiarskie podpadają pod inną pozycję taryfy aniżeli młyny mączne. Władza pozwana przeoczyła atoli tę istotną okoliczność, iż w sprawie rozstrzygniętej wyrokiem SN spór toczył się o kwestię świadectwa przemysłowego na tle postanowień taryfy, która w rozdz. IV lit. C cz. II obejmuje tylko „młyny mączne", podczas gdy rozpoznawany obecnie spór, w którym chodzi wyłącznie o stawkę podatkową, toczy się na innym podłożu prawnym, a mianowicie na tle art. 7 ustawy, który w lit. A p. 8 przewiduje 1% stawkę podatkową dla obrotów osiągniętych przez „młyny oraz olejarnie", nie ograniczając pojęcia młyna do jednej kategorii młynów mącznych, jak to czyni taryfa. Ponieważ między stronami nie ma sporu co do tego, że obok młynów mącznych istnieją inne jeszcze rodzaje młynów podobnie urządzonych jak młyny mączne, nie produkujących jednak mąki lecz przerabiających zboże na krupy, kasze itp., to zgodnie z zasadą prawną „lege non distinguente" należy uznać, że stawka 1% prze-

[1] OPA 637/34.

widziana w art. 7 lit. A p. 8 ustawy dla obrotów, osiągniętych przez młyny w ogólnym znaczeniu tego pojęcia, stosuje się tak do obrotu osiągniętego przez młyny mączne jak i przez młyny krupiarskie i że sprawa kwalifikacji tych rodzajów przedsiębiorstw młynarskich w myśl postanowień taryfy dla celów wymiaru podatku przemysłowego w formie świadectw przemysłowych nie pozostaje w żadnym związku z kwestią stawki podatkowej.

Gdy atoli władza stanęła na przeciwnym stanowisku, że stawka z art. 7 lit. A p. 8 odnosi się tylko do obrotów osiąganych przez młyny mączne i w związku z tym odmówiła zastosowania wspomnianej stawki do obrotu osiągniętego przez skarżącą firmę z kaszarni, to NTA orzekł uchylenie zaskarżonego orzeczenia jako niezgodnego z prawem.

## 2318.

## PODATEK PRZEMYSŁOWY.

### Kary za zwłokę od należności za świadectwo przemysłowe[1].

**Niewykupienie w przepisanym terminie właściwego świadectwa przemysłowego nie powoduje w myśl art. 1 ustawy z 31 lipca 1924 poz. 721 Dz. Ust. obowiązku uiszczenia kary za zwłokę.** (Zasada prawna, wpisana do księgi zasad prawnych).

Uchwała kolegium zwiększonego NTA z 21 maja 1938 l. rej. 2980/35. — Wyrok NTA z 21 maja 1938 l. rej. 2980/35, 5928/35, 4231/36 i 759/37 w sprawie firmy „Akwawit" Sp. Akc. w Poznaniu przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie świadectw przemysłowych.

Skarżąca firma nabyła dla przedsiębiorstwa rektyfikacji spirytusu na r. 1934 świadectwo przemysłowe kat. V przem., w dniu zaś 12 września 1934 uiściła dopłatę do właściwego świadectwa przemysłowego kat. IV w stosunku całorocznym. Właściwy Urząd Skarbowy wezwał firmę do wpłacenia kwoty należnej z tytułu kary za zwłokę, powołując się na przepisy art. 1 ustawy z 31 lipca 1924 o pobieraniu od zaległości w podatkach bezpośrednich kar za zwłokę poz. 721 Dz. Ust. oraz na § 71 rozporządzenia Ministra Skarbu z 14 września 1934 poz. 770 Dz. Ust. W zażaleniu wniesionym na tę decyzję Urzędu Skarbowego firma kwestionowała podstawę

[1] Por. OPA 1243/35.

prawną tej decyzji. Izba Skarbowa w Poznaniu powyższego zażalenia nie uwzględniła.

Analogicznie przedstawia się stan faktyczny sprawy co do dopłat przez skarżącą firmę do właściwego świadectwa przemysłowego w latach 1935 i 1936 z tym, że firma nabyła pierwotnie świadectwo przemysłowe: na r. 1935 IV kat. przem., na r. 1936 V kat. i III kat. a dopłaty uiściła 11 marca 1935 do świadectwa przem. III kat., 22 lutego 1936 do świadectwa przem. III kat. oraz 10 czerwca 1936 do świadectwa przem. II kat., zaś Urząd Skarbowy w wezwaniach dotyczących ostatnich dwóch dopłat powołał się na art. 2 ustawy z 18 marca 1935 o pobieraniu odsetek od zaległości w podatkach państwowych poz. 129 Dz. Ust. (w miejsce uchylonej ustawy z 31 lipca 1924 poz. 721 Dz. Ust.).

Na dotyczące orzeczenia Izby Skarbowej zostały wniesione skargi do NTA. Ze względu na tożsamość stron i identyczność spornych zagadnień NTA rozpoznał łącznie powyższe skargi i rozważył co następuje:

W pierwszych dwóch sprawach przedmiotem sporu jest kwestia wymierzenia od wymienionych dopłat, uskutecznionych w latach 1934 i 1935, kar za zwłokę na zasadzie art. 1 ustawy z 31 lipca 1924 o pobieraniu kar za zwłokę od zaległości w podatkach bezpośrednich.

Otóż jak to NTA już w wyroku z 26 czerwca 1935 l. rej. 4084/33[1] orzekł i uzasadnił, przepis art. 1 ustawy z 31 lipca 1924 poz. 721 Dz. Ust. nie ma zastosowania w wypadkach niewykupienia w przepisanym terminie właściwych świadectw przemysłowych. Na motywy tego wyroku powołuje się Trybunał na zasadzie § 57 swego regulaminu (poz. 968/32 Dz. Ust.).

Skoro w omawianych wypadkach podstawę dla określenia kategorii świadectwa przemysłowego stanowi ilość oczyszczonego spirytusu (rozdz. XII lit. A cz. II taryfy), a kontyngent spirytusu, jakiego Dyrekcja Polskiego Monopolu Spirytusowego dostarczyła skarżącej firmie do oczyszczenia, okazał się większy, niż firma przewidywała, winna była skarżąca w myśl art. 35 ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust. (wzgl. w myśl art. 31 tejże ustawy w brzmieniu poz. 716/34 Dz. Ust.) dopłacić do ceny pierwotnie wykupionego świadectwa i obowiązku tego skarżąca dopełniła.

Niedopełnienie przez płatnika powyższego obowiązku daje władzom podatkowym prawo nałożenia na podatnika kary pieniężnej na zasadzie art. 98 powołanej ustawy (poz. 110/32 Dz. Ust.) wzgl. na zasadzie art. 178 § 1 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.), niezależnie od nałożenia na podatnika obowiązku nabycia właściwego świadectwa przemysłowego. Nie nakłada natomiast ustawa o podatku przemysłowym na podatnika obowiązku płacenia odsetek od momentu, kiedy zaistniały okoliczności faktyczne, uzasad-

---

[1] OPA 1243/35.

niające obowiązek wykupienia świadectwa przemysłowego, względnie świadectwa przemysłowego wyższej kategorii.

Z analogicznych motywów należało takie same stanowisko zająć w dalszych dwóch wyżej wymienionych sprawach, dotyczących dopłat do świadectw przemysłowych, uskutecznionych w 1936 r., w których chodzi o kwestię zastosowania ustawy z 18 marca 1935 o pobieraniu odsetek od zaległości w podatkach państwowych i innych daninach publicznych poz. 129 Dz. Ust., która wstąpiła w miejsce cyt. wyżej ustawy z 31 lipca 1924.

Z powyższych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z prawem.

## 2319.

## PODATEK OD LOKALI.

### „Instytucje naukowe" i „oświatowe" — zwolnienie od podatku[1].

**W pojęciu art. 3 p. 3 ustawy o podatku od lokali z 2 sierpnia 1926 poz. 550 Dz. Ust. w związku z § 2 p. 3 ust. 2 rozp. wykon. z 29 grudnia 1926 poz. 95 Dz. Ust.[2] decydującym względem dla naukowego lub oświatowego charakteru instytucji, zajmującej dany lokal, jest naukowy lub oświatowy cel, na który został przez nią obrócony ten lokal.**

Wyrok NTA z 26 stycznia 1934 l. rej. 3690/33 w sprawie Towarzystwa Pracowników Kolejowych „Ognisko" w Wilnie przeciw Izbie Skarbowej w Wilnie w przedmiocie wymiaru podatku od lokali za r. 1932.

Na skutek wymierzenia przez Magistrat m. Wilna podatku za rok 1932 od lokalu zajmowanego przez Towarzystwo Pracowników Kolejowych „Ognisko" w Wilnie przy ul. Kolejowej nr 19 wymienione Towarzystwo odwołało się do wileńskiej Izby Skarbowej domagając się zwolnienia go jako instytucji kulturalno-oświatowo-naukowej od podatku od lokali. Izba Skarbowa orzeczeniem z 17 marca 1933 oddaliła odwołanie z tych motywów, że Tow. „Ognisko" nie jest instytucją ściśle związaną z nauką i nauczaniem, nie może być podciągnięte pod pojęcie „instytucji oświatowej", względnie naukowej, zgodnie z wykładnią do art. 3 ustawy

---

[1] Por. OPA 2320/38, 2321/38.

[2] Co do obecnego stanu prawnego por. art. 2 p. 2 dekretu z 14 listopada 1935 poz. 505 Dz. Ust. i § 7 rozp. wykon. z 20 kwietnia 1936 poz. 258 Dz. Ust.

o podatku od lokali, wyrażoną w § 2 p. 3 ust. 2 rozp. wykon. z 29 grudnia 1926 poz. 95/27 Dz. Ust. i nie może korzystać z przywileju wolności podatkowej.

Orzeczenie to Tow. „Ognisko“ zaskarżyło do NTA, jako — zdaniem jego — niezgodne z przepisami art. 3 p. 3 ustawy z 2 sierpnia 1926 poz. 550 Dz. Ust. i § 2 rozp. wykon. Skarżące Towarzystwo podnosi przy tym, że opodatkowany lokal jego jest przeznaczony, zgodnie ze statutem, wyłącznie na cele kulturalno-oświatowe pośród pracowników kolejowych, co wyraża się w tym, że Towarzystwo prowadzi 5-oddziałową szkołę powszechną oraz przedszkole, mieszczące się w tym lokalu, a prócz tego w lokalu tym prowadzone są bezpłatne kursy fachowo-kolejowe dla członków Kolejowego Przysposobienia Wojskowego, bezpłatne kursy pszczelnicze i jedwabnicze, kursy obrony przeciwlotniczej i przeciwgazowej oraz bezpłatne odczyty; w lokalu tym mieszczą się też bezpłatne biblioteka i czytelnia pism. Niezależnie od tego Towarzystwo prowadzi szereg innych prac kulturalno-oświatowych, a także humanitarnych jak np. dożywianie dzieci bezrobotnych b. pracowników kolejowych.

NTA rozważył co następuje:

Art. 3 p. 3 ustawy o podatku od lokali przepisuje zwolnienie od tego podatku lokali zajmowanych m. i. przez instytucje naukowe i oświatowe.

Z drugiej strony § 2 p. 3 ust. 2 rozporządzenia z 29 grudnia 1926 jako przepis wykonawczy do wyżej wymienionego art. 3 ustawy wymaga tylko o ile chodzi o kryterium wolności podatkowej, o której mowa w p. 3 tego artykułu, by celom oświatowym lub naukowym służyły same lokale — w związku z czym przewiduje zwolnienie lokali, zajmowanych na szkoły, ochronki itd. Z takiego więc ujęcia tego przepisu (na który pozwana władza powołuje się w uzasadnieniu zaskarżonego orzeczenia) widać, że w pojęciu art. 3 p. 3 ustawy o podatku od lokali decydującym względem dla naukowego lub oświatowego charakteru instytucji, zajmującej dany lokal, jest naukowy lub oświatowy cel, na który został przez nią obrócony ten lokal.

Gdy więc w sprawie niniejszej skarżące Tow. „Ognisko“ domagało się w swoim odwołaniu zwolnienia od podatku, opierając to swoje żądanie na tym, iż ma ono m. i. również charakter oświatowy i naukowy (jako instytucja kulturalno-oświatowo-naukowa), i gdy ta cecha Towarzystwa zasadniczo nie była przez władzę podana w wątpliwość, to rozstrzygnięcie o zwolnieniu od spornego podatku było uzależnione od okoliczności, czy opodatkowany lokal służy, stosownie do przepisu § 2 p. 3 ust. 2 rozporządzenia z 29 grudnia 1926 tym właśnie naukowym lub oświatowym celom, o których jest mowa we wspomnianym przepisie.

Skoro jednak pozwana władza, wychodząc z odmiennego poglądu prawnego w zaskarżonym orzeczeniu, kwestię tę zupełnie pominęła a uwa-

runkowane nią roszczenia skarżącego Towarzystwa pomimo to oddaliła, to dopuściła się ona naruszenia istotnych form postępowania ze szkodą dla skarżącego....

## 2320.

# PODATEK OD LOKALI.

## „Instytucje oświatowe" — zwolnienie od podatku[1].

**Przez instytucje oświatowe, przewidziane w art. 3 p. 3 ustawy o podatku od lokali z 2 sierpnia 1926 poz. 550 Dz.Ust.[2], należy rozumieć instytucje, poświęcone rozpowszechnianiu wiedzy według programu, którego zadaniem jest zasadniczo wykształcenie umysłowe.** (Teza).

Wyrok NTA z 4 maja 1936 l. rej. 939/34 w sprawie Stowarzyszenia Polsko-Francuskiego w Poznaniu przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku od lokali za r. 1933.

Stowarzyszenie Polsko-Francuskie w Poznaniu zaskarżyło do NTA orzeczenie Izby Skarbowej w Poznaniu z 23 listopada 1933, nie uwzględniające odwołania od wymiaru podatku od lokali za r. 1933, w którym wymienione Stowarzyszenie, powołując się na treść § 2 i 3 swojego statutu, domagało się zwolnienia swego lokalu od podatku ze względu na charakter Stowarzyszenia jako instytucji naukowej i oświatowej. W skardze swojej Stowarzyszenie podtrzymuje stanowisko odwołania, zarzucając, iż lokal jego podlega zwolnieniu od podatku na zasadzie art. 3 p. 3 ustawy z 2 sierpnia 1926 poz. 550 Dz. Ust.

NTA rozważył co następuje:

Spór między stronami sprowadza się do zagadnienia, czy skarżące Stowarzyszenie ma charakter instytucji naukowej względnie oświatowej. Skarżące Stowarzyszenie wywodzi przy tym swój charakter jako instytucji naukowej względnie oświatowej z określonych przez statut jego celów i sposobów ich realizacji.

Otóż, jak wynika z akt sprawy, celem Stowarzyszenia jest „popieranie rozwoju stosunków intelektualnych polsko-francuskich", jednym słowem rozwijanie wszelkimi możliwymi środkami i na wszystkich odpowiednich polach wzajemnego przenikania się umysłowości polskiej i francuskiej, a w szczególności: rozpowszechnianie wśród ogółu wszelkich obja-

---

[1] Por. OPA 2319/38, 2321/38.

[2] Obecnie w art. 2 p. 2 dekretu z 14 listopada 1935 poz. 505 Dz. Ust.

wów myśli, twórczości i prądów umysłowych francuskich i polskich, ułatwianie promieniowania myśli francuskiej na terytoriach Polski, zaznajamianie elementów francuskich z myślą polską we wszelkich jej objawach, prócz tego cele Stowarzyszenia obejmują popieranie — przede wszystkim w Polsce — zakładania wszelkiego ogniska działalności francuskiej tak ekonomicznej jak i społecznej.

Z powyższego widać, że cele Stowarzyszenia są skierowane przede wszystkim na rozwój wzajemnych wiadomości o sobie społeczeństw polskiego i francuskiego. Taka jednak praca informacyjna nie może być uznana za pracę naukową ani oświatową w sensie art. 3 p. 3 ustawy z 2 sierpnia 1926. Przez naukę należy bowiem rozumieć działalność, polegającą na samej twórczości umysłowej, nie zaś tylko na rozpowszechnianiu jej objawów, zatem Stowarzyszenie, którego cele takiej działalności w ogóle nie mają na widoku, w żadnym razie za instytucję naukową uznane być nie może. Przez oświatę zaś — w znaczeniu ścisłym — należy rozumieć wprawdzie rozpowszechnianie wiedzy, ale według programu, którego zadaniem jest zasadniczo wykształcenie umysłowe; jednak nawet sama skarga nie twierdzi, aby zadaniem skarżącego Stowarzyszenia była tego rodzaju działalność pedagogiczna. Wprawdzie w znaczeniu szerokim pojęcie działalności oświatowej obejmuje wszelkie rozpowszechnianie takiej czy innej wiedzy. Ale o ile chodzi o przepis art. 3 p. 3 ustawy z 2 sierpnia 1926 mówiący o „instytucjach oświatowych“, to należy przyjąć, że ma on na myśli instytucje poświęcone oświacie w ścisłym znaczeniu. Wynika to mianowicie z ducha języka, gdyż wyrażenie jw. nie stosuje się do ogółu instytucji rozpowszechniających wiedzę (jak np. nie stosuje się ono do prasy publicystycznej, względnie zawodowej).

Gdy poza tym czysto praktyczne cele Stowarzyszenia, nie polegające na rozpowszechnianiu wiadomości o Polsce i Francji, jak zakładanie ognisk działalności ekonomicznej i społecznej, tym bardziej nie mają nic wspólnego z działalnością naukową lub oświatową, — to pogląd strony skarżącej, jakoby miała ona charakter instytucji naukowej lub oświatowej okazuje się błędny zważywszy przy tym, że wobec braku cech naukowych i oświatowych w celach Stowarzyszenia, tj. w istocie jego działalności, nie mogą być w tym względzie decydujące formy względnie sposoby realizowania tych celów.

Z powyższych względów należało przyjąć, że pozwana władza zasadnie uznała skarżące Stowarzyszenie za nie objęte zwolnieniem podatkowym art. 3 p. 3 ustawy z 2 sierpnia 1926 i że skarga na to orzeczenie władzy jest nieuzasadniona. Wobec tego NTA skargę oddalił.

2321.

# PODATEK OD LOKALI.

## Biblioteki publiczne — warunki zwolnienia od podatku.

**Biblioteka publiczna może korzystać ze zwolnienia od podatku od lokali w myśl art. 3 p. 3 ustawy z 2 sierpnia 1926 poz. 718/34 Dz. Ust.[1], jeśli ze względu na swą organizację lub na rodzaj zainteresowań umysłowych, którym służy, stanowi zakład ściśle związany z nauką lub oświatą.** (Teza).

Wyrok NTA z 11 maja 1938 l. rej. 2824/36 w sprawie Stowarzyszenia „Deutsche Gesellschaft für Kunst und Wissenschaft" w Bydgoszczy przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku od lokali za r. 1935.

Stowarzyszenie „Deutsche Gesellschaft für Kunst und Wissenschaft" w Bydgoszczy zaskarżyło do NTA orzeczenie Izby Skarbowej w Poznaniu z 11 lutego 1936, którym nie uwzględniono odwołania od wymiaru podatku od lokali za r. 1935 z lokalu zajmowanego przez Stowarzyszenie na cele biblioteki publicznej w domu przy ul. Gdańskiej 20 w Bydgoszczy.

Rozpoznając tę skargę NTA rozważył co następuje:

Skarga, podtrzymując stanowisko odwołania, a mianowicie, że skarżące Stowarzyszenie jest instytucją oświatową, względnie, że charakter taki posiada prowadzona przez nie biblioteka publiczna, podnosi zarzut, że opodatkowany lokal podlega zwolnieniu od podatku w myśl art. 3 p. 3 ustawy z 2 sierpnia 1926 poz. 718/34 Dz. Ust., oraz § 5 p. 4 (recte p. 5) zd. 2 rozp. wykon. z 14 września 1934 poz. 772 Dz. Ust.

Stosownie do judykatury NTA (zob. powołany w odpowiedzi pozwanej władzy wyrok z 26 stycznia 1934 l. rej. 3690/33[2]) oraz do przepisów interpretacyjnych, zawartych w § 5 p. 5 rozp. wykon. z 14 września 1934 poz. 772 Dz. Ust.[3] niniejszy spór o zwolnienie podatkowe sprowadza się do kwestii charakterystyki tych celów Stowarzyszenia, na których realizację służy zajmowany przez nie sporny lokal. Otóż już w odwołaniu swoim Stowarzyszenie podnosiło, że lokal jest zajęty wyłącznie na cele biblioteki publicznej i że biblioteka ta ma charakter oświatowy. Wbrew temu pozwana władza w orzeczeniu swoim przyjmuje, że lokal, o który chodzi,

---

[1] Obecnie art. 2 p. 2 dekretu z 14 listopada 1935 poz. 505 Dz. Ust.

[2] OPA 2319/38.

[3] Odpowiednikiem tych przepisów jest § 7 nowego rozp. wykon. z 20 kwietnia 1936 poz. 258 Dz. Ust.

nie jest użytkowany na cele ściśle związane z nauką lub nauczaniem, przy czym nie kwestionuje tej okoliczności faktycznej, znajdującej zresztą potwierdzenie w aktach sprawy, że lokal jest zajęty na bibliotekę.

W wyroku swoim z 4 maja 1936 l. rej. 939/34[1] w sprawie Stowarzyszenia Polsko-Francuskiego w Poznaniu NTA wyjaśnił już pojęcia nauki i oświaty, będące podstawą tego tekstu przepisu ustawy, jaki — odnośnie do zwolnienia podatkowego — wchodzi w rachubę i w niniejszej sprawie. Według tego wyroku, na który NTA powołuje się w myśl § 57 swojego regulaminu (poz. 968/32 Dz. Ust.), o tym czy instytucja ma cele oświatowe decyduje okoliczność, czy celem jej jest rozpowszechnianie wiedzy według programu, którego zadaniem jest zasadniczo wykształcenie umysłowe; o tym zaś czy ma ona cele naukowe rozstrzyga to, czy celem jej jest działalność, polegająca na samej twórczości umysłowej, a nie tylko na rozpowszechnianiu jej objawów.

Aczkolwiek biblioteka publiczna, jako taka, nie podpada pod powyższe kryteria, to jednak należy stwierdzić, że w poszczególnych wypadkach biblioteka może służyć powyższym celom czy to ze względu na jej zasady organizacyjne — w charakterze pewnego działu instytucji odpowiadającej pojęciom, o których wyżej — czy ze względu na rodzaj zainteresowań umysłowych, którym biblioteka służy a które pozostają w sferze wyżej zdefiniowanych dziedzin oświaty lub nauki, niezależnie od charakteru instytucji bibliotekę prowadzącej. Takie też stanowisko zajmuje § 5 p. 5 rozp. z 14 września 1934, gdy mówi o zakładach „ściśle związanych z nauką i nauczaniem“, i z tych też punktów widzenia, o których mowa wyżej, winien był być wyjaśniony charakter oświatowy względnie naukowy biblioteki Stowarzyszenia.

Władza jednak ograniczyła się, jak to widać z akt sprawy, jedynie do zbadania statutu skarżącego Stowarzyszenia. Statut ten wprawdzie wyjaśnia dostatecznie, że instytucja, której częścią składową jest biblioteka, nie ma charakteru instytucji oświatowej lub naukowej według odnośnych pojęć, wyjaśnionych przez judykaturę Trybunału. O ile bowiem ze statutu wynika, że Stowarzyszenie ma charakter kulturalny, a mianowicie ma na celu popieranie nauki i sztuki, o tyle zakres i rodzaj środków służących do tego popierania (odczyty lub „inne urządzenia“, stworzenie domu Stowarzyszenia i pomieszczeń na zbiory i biblioteki) nie wystarcza do uznania, że odpowiada ono istotnym warunkom wspomnianych pojęć instytucji oświatowej lub naukowej — jako to bądź szerzenie wiedzy według określonego programu, bądź zajmowanie się twórczością umysłową. Natomiast statut Stowarzyszenia nie określa w żadnej mierze dziedziny i zasięgu zainteresowań, którym ma służyć biblioteka Stowarzyszenia, ta

[1] OPA 2320/38.

więc okoliczność jest w sprawie niniejszej kwestią faktu, który pozwana władza winna była odpowiednio wyjaśnić, w szczególności przez zbadanie, jakiego typu piśmiennictwo jest przez bibliotekę gromadzone i udostępniane czytelnikom. Gdy jednak władza ta zaniechała wyjaśnienia tej okoliczności faktycznej, od której zależy ocena spornego charakteru biblioteki i rozstrzygnięcie kwestii, czy podlega ona dochodzonemu przez stronę zwolnieniu od podatku — to NTA uznał, że akta sprawy wymagają w tym kierunku uzupełnienia i z tego powodu zaskarżone orzeczenie uchylił w myśl art. 84 p. 1 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) z powodu wadliwości postępowania.

## 2322.

# OPŁATY STEMPLOWE.

## Umowy o nabycie nieruchomości. — Zrzeczenie się na rzecz zbywcy prawa żądania, aby rzecz nieruchoma została oddana na własność.

**Do pisma, stwierdzającego zrzeczenie się na rzecz zbywcy nabytego od niego prawa żądania, aby rzecz nieruchoma została oddana na własność, nie ma zastosowania art. 12 ust. 4 p. 4 u. o. s.** (Teza).

Wyrok NTA z 8 lutego 1938 l. rej. 3058/36 w sprawie Włodzimierza Sikorskiego przeciw Izbie Skarbowej w Grudziądzu w przedmiocie opłaty stemplowej.

W akcie not. z 6 października 1932 Włodzimierz Sikorski i Ignacy Towalewski oświadczyli, iż na podstawie planu parcelacyjnego, zatwierdzonego przez Okręgowy Urząd Ziemski, Towalewski kupił działkę ziemi 15 ha roli oraz 1,25 łąki z maj. Rakowice pow. Lubawa, na podstawie aktu przyjęcia oferty z 21 stycznia 1932. Obecnie ten akt kupna działki gruntu rozwiązują, Sikorski oświadcza, że jest z powrotem w posiadaniu tej działki, zaś Towalewski, że z tytułu oddania gruntu i unieważnienia aktu kupna nie ma żadnych pretensyj do Sikorskiego. Następnie, według aktu, Sikorski i małż. Michał i Juliana Piaseccy zawierają kontrakt, którym Sikorski sprzedaje im ze swego majątku Rakowice działkę gruntu o przestrzeni około 16,25 ha za 14.000 zł.

Aktem not. z 9 lipca 1935 Sikorski oraz małż. Piaseccy oświadczyli, że akt z 6 października 1932 rozwiązują, zaś Piaseccy oświadczają, że działkę, nabytą powyższym aktem, oddali już w posiadanie Sikorskiego

oraz że z tytułu tego aktu nie roszczą sobie żadnych pretensyj względem nikogo. Wartość przedmiotu aktu podały strony na 14.000 zł.

Nakazem płatniczym wymierzono Sikorskiemu od nabycia aktem not. z 9 lipca 1935 działki o wartości 14.000 zł opłatę stemplową przy zastosowaniu art. 6, 7, 15, 33 oraz 52 i 58 u. o. s. W odwołaniu zarzucono, że aktem quaestionis rozwiązano jedynie, bez odszkodowania, akt kupna działki nabytej przez Piaseckich z majątku Sikorskiego oraz że strony żadnej umowy o przejście własności na Sikorskiego nie zawarły, żadnego nowego stosunku prawnego między sobą nie stworzyły, ani nawet istniejącego już stosunku prawnego nie zmieniły w kierunku zwiększenia przedmiotu zobowiązania, lecz tylko zniosły istniejący między nimi stosunek prawny. Odwołania powyższego zaskarżonym orzeczeniem nie uwzględniono.

NTA rozważył:

W myśl art. 52 ust. 1 p. 1 u. o. s. opłacie stemplowej według rozdz. X tej ustawy o pismach, tyczących się przejścia własności rzeczy nieruchomych, podlegają pisma, stwierdzające umowę o nabycie nieruchomości. Tejże opłacie podlegają, z uwagi na przepis art. 12 ust. 4 p. 4 u. o. s., pisma, stwierdzające umowę o nabycie prawa żądania, aby rzecz nieruchoma została oddana na własność. Rzecz oczywista, że jeśli pewna osoba jest właścicielem hipotecznym nieruchomości (jak w rozpatrywanej sprawie Sikorski), to już ten jej charakter wyklucza interpretację zawartej przez nią umowy w tym kierunku, że przedmiotem transakcji jest nabycie prawa z art. 12 ust. 4 p. 4 u. o. s. Samo też zaskarżone orzeczenie nie wychodzi z takiej interpretacji, skoro ustala, że Piaseccy zrzekli się aktem quaestionis wspomnianego prawa. Zaskarżone orzeczenie nie staje na stanowisku, iż takie zrzeczenie się, stwierdzone pismem, stanowi przedmiot opłaty stemplowej z rozdz. X u. o. s., niemniej jednak, biorąc pod uwagę to zrzeczenie, dochodzi do wniosku, że skoro na podstawie aktu rozwiązanego nieruchomość przeszła w fizyczne posiadanie nabywcy, zaś aktem quaestionis przeszła na powrót w posiadanie zbywcy (Sikorskiego), przeto tym ostatnim aktem dokonano drugiego obrotu gospodarczego nieruchomością, który ze stanowiska u. o. s. należy traktować jako ponowne przejście nieruchomości. Atoli wniosek powyższy nie jest trafnie wysnuty przez pozwaną władzę. Z jednej bowiem strony nabycie posiadania nie nadaje aktowi charakteru pisma tyczącego się przejścia własności rzeczy nieruchomej, wobec czego pismo quaestionis nie może być uważane ze względu na to nabycie za podpadające pod postanowienia rozdz. X u. o. s., z drugiej zaś strony okoliczność, iż umową, stwierdzoną pismem, dokonano obrotu, tylko wówczas może uzasadnić zastosowanie opłaty stemplowej z rozdz. X u. o. s., jeśli pismo posiada

znamiona pisma przewidzianego ustawowo w tym rozdziale, jako podlegające opłacie stemplowej w nim ustanowionej. Nie sam fakt pewnego obrotu, ale jego prawna kwalifikacja uzasadnia opłatę z rozdz. X ustawy. Wprawdzie zaś zaskarżone orzeczenie powołuje wymieniony w nakazie płatniczym art. 52 (ust. 1 p. 1), ale uzasadnia zastosowanie tego przepisu w sposób, w myśl przytoczonych powyżej wywodów, błędny. Zresztą powołany przez władzę art. 52 — jak wynika z poprzednich wywodów — w rozpatrywanej sprawie zastosować się nie da.

Pozwana władza rozstrzygnęła odwołanie pod błędnym jw. kątem widzenia dwukrotnego obrotu nieruchomością, uzasadniającego jej zdaniem opłatę z art. 52—58 u. o. s. Ten kąt widzenia nadał też kierunkową linię jej wywodom w odpowiedzi na skargę. Gdy więc pozwana władza rozstrzygnęła odwołanie wychodząc z błędnych założeń, należało uznać jej postępowanie w tym kierunku za wadliwe....

Jeśli została zawarta umowa sprzedaży nieruchomości, to jej skutki prawne mogą być udaremnione z woli stron, zgodnej z prawem, w sposób rozmaity. O ile mi wiadomo, możliwości w tej mierze są następujące: 1) zawarcie umowy sprzedaży pod warunkiem rozwiązującym i ziszczenie się tego warunku (art. 46 i 47 k. z.), 2) zastrzeżenie (przez jedną stronę lub przez każdą stronę) prawa odstąpienia od umowy i wykonanie tego prawa (art. 76—79 k. z.), 3) zastrzeżenie prawa odkupu i wykonanie tego prawa (art. 340—344 k. z.), 4) umowa między sprzedawcą a kupującym, na mocy której oni p r z e d całkowitym wykonaniem zawartej poprzednio umowy sprzedaży bądź całkowicie od niej odstępują, bądź jej treść zmieniają, 5) umowa między sprzedawcą a kupującym, na mocy której oni p o całkowitym wykonaniu umowy bądź przywracają ten stan rzeczy, który był, zanim zaczęło się wykonywanie umowy sprzedaży, bądź stwarzają stan rzeczy taki, jaki by istniał, gdyby umowa została wykonana tylko w części.

We wszystkich powyższych sytuacjach należy ze stanowiska opłat stemplowych odpowiedzieć na dwa pytania: a) czy mimo zajścia jednego ze zdarzeń wymienionych pod 1)—5) opłata stemplowa wymierzona od pisma stwierdzającego umowę sprzedaży nieruchomości ma być utrzymana lub czy na skutek jednego z owych zdarzeń należy wymiar tej opłaty uchylić bądź jej sumę zmniejszyć? b) czy należy się nowa opłata na skutek zajścia jednego z owych zdarzeń?

Na pytanie „a" odpowiada art. 49 ust. 2—4 u. o. s. Ust. 2 wymienia expressis verbis warunek rozwiązujący, a także zdarzenia wymienione wyżej pod 2)—5) mieszczą się w ramach art. 49 ust. 2, który zawiera tekst następujący: „jeżeli czynność prawna została w całości lub częściowo odwołana bądź za wzajemną zgodą stron bądź na żądanie jednej strony z mocy służącego jej prawa". Z art. 49 wynika, że we wszystkich przypadkach wymienionych wyżej pod 1)—5) osoby, którym wymierzono opłatę stemplową od pisma stwierdzającego umowę sprzedaży, n i e mają prawa żądać uchylenia wymiaru ani też obniżenia wymierzonej kwoty, że jednak władza skarbowa — na wniosek strony złożony w terminie (art. 49 ust. 3) — władna jest według swego uznania ów wymiar uchylić bądź kwotę wymierzoną obniżyć. Nasuwa się jednak zastrzeżenie co do wymienionego wyżej pod 3) prawa odkupu. Jakkolwiek wykonanie tego prawa mieści się w ramach tekstu art. 49 przytoczonego wyżej w cu-

dzysłowie, to jednak w przypadku odkupu skorzystanie przez władzę skarbową z prawa, które jej służy na mocy art. 49, byłoby sprzeczne z intencją prawodawcy. Teza bowiem ujawniona w art. 49 ust. 2 wynikła z przesłanki, że przedmiotem istotnym opłaty stemplowej od pisma stwierdzającego umowę, jest obrót (pismo zaś jest tylko punktem zaczepienia); stąd wniosek, że w przypadku, w którym zamierzony obrót faktycznie nie dokonał się, pobranie opłaty stemplowej nie byłoby zgodne z istotą rzeczy. Jeśli więc w przypadku konkretnym władza skarbowa zastosowała art. 49 ust. 2 i tym wyraziła swe zapatrywanie, iż zamierzony obrót nie nastąpił, to byłoby sprzecznością, gdyby władza skarbowa żądała opłaty od nowego oświadczenia woli, które tylko na to było potrzebne, aby zamierzony obrót udaremnić, które więc oczywiście ani nie spowodowało obrotu ani go nie może spowodować. Na odwrót więc: skoro prawodawca opodatkował wykonanie prawa odkupu (art. 52 p. 7 u. o. s.), to tym wyraził zapatrywanie, że odkup jest obrotem, że więc obrót zamierzony przez zawarcie umowy sprzedaży z zastrzeżeniem odkupu dokonał się; innymi słowy: nastąpiło najpierw przejście własności ze sprzedawcy A na kupującego B i następnie — na skutek wykonania prawa odkupu — przejście własności powrotne z B na A; nie ma więc podstawy logicznej do uchylenia wymiaru opłaty stemplowej od umowy między A jako sprzedawcą i B jako kupującym.

Co powiedziałem o odkupie, dotyczy też „wykonania prawa odprzedaży", gdyż w myśl art. 52 p. 7 u. o. s. pismo „stwierdzające wykonanie prawa odprzedaży nieruchomości" podlega opłacie stemplowej według zasad dotyczących umowy sprzedaży nieruchomości. O tym będzie mowa dokładnie niżej (gwoli przejrzystości) i też ujawni się, dlaczego zastrzeżenia prawa odprzedaży nie wymieniłem na wstępie wśród możliwości udaremnienia skutków umowy.

Odpowiedź na pytanie „b" dałem po części już wyżej, mianowicie co do prawa odkupu. Dodaję, że ujęcie ujawnione w art. 52 p. 7 u. o. s. jest zgodne z ujęciem prawa odkupu w art. 341 k. z., w myśl którego „kupujący obowiązany jest przenieść z powrotem na sprzedawcę nabyte prawo". Ponieważ zaś w myśl art. 294 k. z. „przez umowę sprzedaży sprzedawca zobowiązuje się przenieść własność lub inne prawo majątkowe na kupującego", więc stąd wynika, że jeśli sprzedawca był właścicielem sprzedanej nieruchomości, to wykonanie prawa odkupu może nastąpić dopiero po przejściu własności na kupującego. Jeśli sprzedawca nie był właścicielem danej nieruchomości, lecz tylko miał „prawo żądania, aby" ta „rzecz nieruchoma została" mu „oddana na własność" (art. 12 p. 4), wówczas to prawo obligacyjne było przedmiotem sprzedaży i jest przedmiotem odkupu.

O ile chodzi o zdarzenia wymienione wyżej pod 1), 2), 4), 5), odpowiedź na pytanie „b" o tyle już mieści się w wywodach poprzedzających, że według nich należy na pytanie „b" odpowiedzieć przecząco co do tych przypadków konkretnych, w których władza skarbowa uchyliła wymiar opłaty stemplowej od pisma stwierdzającego umowę sprzedaży. Pozostaje więc rozważenie przypadków, w których wniosek o uchylenie wymiaru owej opłaty bądź został załatwiony odmownie bądź wcale nie został złożony. Otóż ani ziszczenie się warunku rozwiązującego ani wykonanie prawa odstąpienia od umowy nie są wymienione w u. o. s., w tekstach ustalających przedmioty opłat stemplowych: ani expressis verbis ani przez wymienienie pojęcia ogólniejszego zawierającego też owe dwa zdarzenia. Wobec tego pisma, stwierdzające ziszczenie się warunku rozwiązującego bądź wykonanie prawa odstąpienia od umowy, same przez się nie podlegają opłacie stemplowej — poza jednym wyjątkiem, o którym będzie mowa w ustępie następnym. Podlegają opłacie tylko w razie dołączenia się szczególnych okoliczności. W szczególności mogą podlegać opłacie w myśl art. 139 lub w myśl art. 114 u. o. s. (tej ostatniej np. wówczas,

gdy w związku z wykonaniem prawa odstąpienia od umowy sprzedawca zobowiązuje się zgodnie z art. 78 k. z. zwrócić kupującemu kwotę otrzymaną na poczet ceny).

Od zasady podanej w ustępie poprzedzającym jest wyjątek co do „prawa odprzedaży" już wyżej wspomnianego. Spomiędzy przepisów, które obowiązywały w Polsce w czasie wejścia u. o. s. w życie, jedynie kodeks cywilny austriacki, w § 1071, normował prawo odprzedaży. Prawo to, jakkolwiek w kodeksie zobowiązań nie unormowane expressis verbis, mieści się jednak w prawie odstąpienia od umowy, zastrzeżonym przez kupującego. W tej mierze zasługuje na uwagę, że według zgodnej opinii obu referentów kodeksu zobowiązań: prof. Longchampsa („Zobowiązania" str. 178) i Domańskiego („Instytucje kodeksu zobowiązań. Część ogólna" str. 395) z prawa odstąpienia można korzystać nie tylko przed wykonaniem, lecz także po wykonaniu umowy przez obie strony. Ma dalej znaczenie, że w art. 52 p. 7 u. o. s. po wyrazie „odprzedaży" nie jest cytowany przepis kodeksu cywilnego austriackiego, z czego wynika, że jeszcze przed wejściem k. z. w życie należało interpretować powołany p. 7 w oderwaniu od prawa austriackiego. Obecnie zaś należy celem interpretacji art. 52 p. 7 wyjść z założenia, że „prawo odprzedaży" jest odpowiednikiem „prawa odkupu" (obydwa te uprawnienia są wymienione w art. 52 p. 7), że zatem — o ile nie sprzeciwiają się temu wyraźne przepisy k. z. dotyczące umownego prawa odstąpienia — należy uważać za cechy istotne prawa odprzedaży te, które są odpowiednikami istotnych cech prawa odkupu. Dochodzę do wniosku, że przedmiotem opłaty stemplowej przewidzianej w art. 52 p. 7 (o ile w tym przepisie jest mowa o prawie odprzedaży) jest pismo, którym kupujący zawiadamia sprzedawcę, iż korzysta ze swego prawa odstąpienia od umowy, jeśli przed sporządzeniem tego pisma własność nieruchomości przeszła na kupującego lub jeśli przedmiotem umowy sprzedaży było przeniesienie służącego sprzedawcy wobec osoby trzeciej obligacyjnego prawa żądania, aby nieruchomość została mu oddana na własność. Co do doniosłości praktycznej powołuję się na wywody dotyczące sytuacji analogicznej, zawarte w ustępie przedostatnim glosy niniejszej.

Co się wreszcie tyczy wymienionego wyżej pod 4) i 5) udaremnienia skutków umowy drogą nowej umowy, to należy — zgodnie z wyrokiem, z którym wiąże się glosa niniejsza — ustalić, że nowa umowa podlega opłacie stemplowej w myśl rozdz. X u. o. s. tylko wówczas, gdy przed zawarciem nowej umowy kupujący n a b y ł prawo, którego przejście było celem umowy sprzedaży (i gdy właśnie unicestwienie tego skutku jest celem umowy drugiej): tylko bowiem wtedy osoba, która w umowie pierwszej była sprzedawcą, zawiera umowę drugą w tym celu, aby n a b y ć z powrotem prawo, które u t r a c i ł a na skutek nabycia tego prawa przez kupującego; wtedy więc umowa druga jest „umową o nabycie nieruchomości" przewidzianą w art. 52 p. 1 u. o. s. Jeśli zaś przejście prawa, które było celem umowy pierwszej, nie nastąpiło do chwili zawarcia umowy drugiej, gdy więc kupujący na skutek umowy pierwszej nabył jedynie prawo żądania, aby sprzedane prawo zostało na niego przeniesione (art. 299 k. z.) — prawo nie rzeczowe lecz obligacyjne — to umowa druga skutkuje jedynie zwolnienie sprzedawcy od zobowiązania.

Teza powyższa, niewątpliwa ze stanowiska prawnego, nie zadowala jednak ze stanowiska kryteriów gospodarczych: powoduje bowiem nieraz w jednym z dwóch porównywanych przypadków skutki odmienne niż w przypadku drugim mimo jednakowości przesłanek gospodarczych. W tej mierze ma znaczenie okoliczność — stwierdzona w art. VII przep. wprow. k. z. — iż do czasu wejścia w życie polskiego kodeksu prawa rzeczowego „pozostają w mocy dotychczasowe przepisy, dotyczące ...sposobu i chwili przejścia prawa własności... na podstawie zobowiązań" — te zaś przepisy nie są jednolite. Według prawa niemieckiego (§ 873 i 925 kod. cyw.) do

przejścia własności gruntu nie wystarcza umowa obligacyjna, lecz potrzeba nadto przewłaszczenia (powzdania) oraz wpisu w księdze wieczystej. Natomiast według prawa obowiązującego na obszarze dawnego Królestwa Kongresowego przejście własności nieruchomości następuje przez samo zawarcie umowy sprzedaży. Stąd wynika co do nieruchomości położonej na obszarze dawnego Królestwa Kongresowego, że zawarta nazajutrz po umowie sprzedaży nieruchomości umowa dalsza, na mocy której strony odstępują od sprzedaży, podlega opłacie stemplowej w myśl rozdz. X u. o. s., gdy tymczasem takaż umowa dalsza zawarta w kilka lat po umowie sprzedaży nie podlega opłacie w myśl rozdz. X, jeżeli dotyczy nieruchomości położonej na obszarze obowiązywania kod. cyw. niem., a ciągle jeszcze w księdze wieczystej sprzedawca jest wpisany jako właściciel. Natomiast nie ma różnicy między b. dzielnicami w przypadku, gdy sprzedawca nie jest właścicielem danej nieruchomości, a sprzedaje prawo żądania, aby własność została na niego przeniesiona. W takim przypadku przejście owego prawa następuje przez samo zawarcie umowy sprzedaży, a zatem zawarta choćby już nazajutrz umowa o odstąpienie od sprzedaży podlega opłacie stemplowej według rozdz. X u. o. s.

Jeśli w myśl wywodów powyższych należy się opłata stemplowa od pisma stwierdzającego umowę wymienioną wyżej pod 4) bądź 5), to jednak władza skarbowa władna jest zaniechać wymiaru tej opłaty bądź wymiar już dokonany uchylić, jeżeli na mocy art. 49 ust. 2 jest uprawniona (w razie wniosku strony) do uchylenia wymiaru opłaty od umowy pierwszej, a tym samym — jak już stwierdziłem wyżej — również co do umowy drugiej. Gdy władza skarbowa nie korzysta ze swego uprawnienia co do umowy pierwszej, to jednak w myśl zasady: „in eo, quod plus est, inest et minus“ może to uczynić co do umowy drugiej.

*Achilles Rosenkranz*

## 2323.

# OPŁATY STEMPLOWE.

## Powiększenie kapitału zakładowego spółki akc. — drogą emisji nowych akcyj, wydanych akcjonariuszom bezpłatnie[1].

**Fakt, że powiększenie kapitału zakładowego spółki akcyjnej nastąpiło drogą emisji nowych akcyj wydanych akcjonariuszom bezpłatnie, nie wyklucza obowiązku opłaty z art. 102 lit. b) u. o. s.** (Teza).

Wyrok NTA z 2 marca 1938 l. rej. 5729/35 w sprawie Sp. Akc. „Sierszańskie Zakłady Górnicze“ w Sierszy przeciw Izbie Skarbowej w Krakowie w przedmiocie opłaty stemplowej.

...Skarga wywodzi, że według art. 102 u. o. s. opłacie stemplowej w wysokości 1% podlega uchwała o powiększeniu kapitału zakładowego

---

[1] Por. OPA 1997/37.

spółek akcyjnych drogą emisji nowych akcyj, przy czym za podstawę wymiaru opłaty bierze się wartość nominalną wszystkich nowo emitowanych akcyj z doliczeniem sum, które nabywcy akcyj, wydanych za gotówkę, wpłacają ponad wartość nominalną. Podstawą zatem wymiaru są wpłaty gotówkowe względnie wkłady rzeczowe, których wartość może być określona w pieniądzu. W konkretnej sprawie kapitał zakładowy spółki podwyższono nie przez nowe wpłaty gotówkowe, lecz przez przeniesienie części funduszu rezerwowego specjalnego do kapitału zakładowego. W tym zatem wypadku brak jest podstawy faktycznej i prawnej do zastosowania art. 102 u. o. s.

Otóż w myśl art. 102 u. o. s. opłacie stemplowej w wysokości 2‰ (czasowo na mocy art. 169 tej ustawy obniżonej na 1‰) podlega „uchwała o powiększeniu kapitału zakładowego“ spółki akcyjnej „drogą emisji nowych akcyj“. Skarga nie przeczy, iż odnośna uchwała walnego zgromadzenia jest uchwałą o powiększeniu kapitału zakładowego; gdyby zresztą skarga temu przeczyła, to zaprzeczenie to nie byłoby zasadne: skoro bowiem w chwili powzięcia uchwały kapitał zakładowy był mniejszy niż po powzięciu uchwały, na jej podstawie, to ma się do czynienia z uchwałą o powiększeniu kapitału zakładowego. Nie jest też sporne, że uchwalono wykonać to podwyższenie przez wydanie VI „emisji akcyj“. Tak tedy istnieje w rozpatrywanej sprawie przedmiot opłaty, przewidziany w powołanym przepisie art. 102 u. o. s. Skoro istnieje przedmiot opłaty, to oczywiście określenie podstawy wymiaru może wyłonić jedynie kwestie na tle interpretacji przepisów, dotyczących tego określenia. Według ust. 3 art. 102 przy powiększeniu kapitału za podstawę wymiaru bierze się wartość nowych akcyj... „obliczoną w sposób, wyżej wskazany“. Ten zaś sposób wskazany jest przepisem ust. 2 art. 102, głoszącego, że za podstawę wymiaru opłaty bierze się: przy zawiązaniu spółki kapitał zakładowy, tj. wartość nominalną wszystkich akcyj, z doliczeniem sum, które pierwsi nabywcy akcyj, wydanych za gotówkę, wpłacają ponad wartość nominalną. W świetle zatem przytoczonych wywodów okazuje się omawiany zarzut bezzasadny....

2324.

# OPŁATY NA FUNDUSZ PRACY.

## Opłaty od biletów wstępu: Zwolnienie biletów wstępu na wystawy i targi gospodarcze.

**Opłatom z art. 19 ustawy o Funduszu Pracy (poz. 163/33 Dz. Ust.) nie podlegają bilety wstępu na wystawy i targi gospodarcze w rozumieniu § 1 rozporządzenia min. z 13 kwietnia 1928 poz. 501 Dz. Ust.** (Teza).

Wyrok NTA z 12 kwietnia 1938 l. rej. 4122/36 w sprawie sporno-administracyjnej Śląskiego Towarzystwa Wystaw i Propagandy Gospodarczej w Katowicach Spółki z ogr. odp. przeciw Gminie m. Katowic w przedmiocie opłat na Fundusz Pracy.

Magistrat m. Katowic wymierzył Śląskiemu Towarzystwu Wystaw i Propagandy Gospodarczej w Katowicach na zasadzie art. 19 ustawy o Funduszu Pracy z 16 marca 1933 poz. 163 Dz. Ust. od biletów wstępu, sprzedanych na wystawę, urządzoną w Katowicach w czasie od 28 września do 13 października 1935, opłatę w kwocie 496 zł 86 gr, a sprzeciw tego Towarzystwa oddalił orzeczeniem z 3 kwietnia 1936.

Skargę wniesioną przez wspomniane towarzystwo na powyższe orzeczenie Wojewódzki Sąd Administracyjny w Katowicach oddalił wyrokiem z 10 czerwca 1936 z tym uzasadnieniem, że według cytowanego wyżej przepisu opłaty na Fundusz Pracy pobiera się od biletów, sprzedawanych na wszelkiego rodzaju publiczne zabawy, rozrywki, widowiska i zabawy sportowe, a „Targi Katowickie“, urządzone w czasie od 28 września do 13 października 1935, posiadały charakter widowiska, gdyż na tych targach pokazywano publiczności przedmioty wystawowe, godne widzenia i za zwiedzanie tych targów pobierano opłaty od biletów wstępu, a powód nie wykazał też, by większość dochodu z urządzonej imprezy Targów Katowickich przeznaczył był na pomoc dla bezrobotnych, co by uzasadniało zwolnienie od opłaty na zasadzie p. d) ust. 3 art. 19 ustawy o Funduszu Pracy. Z tych powodów Sąd uznał, że sporny wymiar ma prawną podstawę.

Na powyższy wyrok wniósł powód rewizję do NTA.

Na rozprawie przed Trybunałem zastępca pozwanej podniósł zarzut braku legitymacji powoda z tego powodu, że według § 9 rozp. wykon. do ustawy o Funduszu Pracy z 31 marca 1933 poz. 176 Dz. Ust. opłaty od biletów wstępu na widowiska uiszczają osoby nabywające te bilety.

Zarzut ten NTA oddalił już z tego względu, że w niniejszej sprawie

powodowemu towarzystwu wymierzono sporną opłatę i oddalono jego sprzeciw, wobec czego w myśl § 70 ustawy o daninach komunalnych z 14 lipca 1893 (Zb. ust. pr. str. 152) miało ono prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego oraz prawo rewizji w myśl § 94 ustawy o ogólnym zarządzie kraju.

Rozpatrując przeto rewizję, NTA rozważył co następuje:

Powód zarzuca Sądowi a quo błędną interpretację art. 19 ustawy o Funduszu Pracy, wywodząc, że przepis ten mówiąc o wszelkiego rodzaju publicznych zabawach, rozrywkach, widowiskach i zawodach sportowych miał na uwadze tylko tego rodzaju imprezy, które mają na celu dostarczenie ludziom przyjemności dla spędzenia wolnego czasu, a ustawodawca nie zamierzał pobierać opłat od biletów wstępu na imprezy, które mają cel daleko głębszy, jak np. gospodarczy, ogólnopaństwowy, etyczny lub tp.

Powód powołuje się na przedstawiony w Sądzie a quo statut swój i wywodzi, że prowadzona przezeń instytucja „Targów Katowickich" nie ma nic wspólnego z dostarczaniem publiczności rozrywki dla zabicia czasu, ale jest imprezą, która ma na celu zasadniczo i jedynie propagowanie wśród najszerszych mas społeczeństwa wytwórczości krajowej z dziedziny przemysłu, rolnictwa, handlu i komunikacji oraz organizowanie akcji propagandowej dla bliższego zapoznania społeczeństwa śląskiego z przejawami życia gospodarczego innych dzielnic Rzeczypospolitej, jako też zaznajomienie tych dzielnic z życiem śląskim.

Wywody te nie są pozbawione trafności.

Spór toczy się o to, czy tzw. „Targi Katowickie" z r. 1935 były widowiskiem w rozumieniu art. 19 ustawy o Funduszu Pracy. Sąd a quo uznał, że były one widowiskiem, ponieważ pokazywało się na nich przedmioty godne widzenia. Takie wyłącznie na etymologii słowa „widowisko" oparte tłumaczenie tego pojęcia nie odpowiada zdaniem NTA duchowi i intencjom wspomnianego przepisu. Z zestawienia bowiem w art. 19 widowisk z publicznymi zabawami, rozrywkami i zawodami sportowymi wynika, że opłatom, o których mowa w tym przepisie, podlegają tylko tego rodzaju pokazy, których wyłącznym a przynajmniej głównym celem jest zaspokojenie ciekawości widzów względnie dostarczenie im zabawy lub rozrywki, a które w potocznej mowie nazywa się widowiskami. Należą tu przedstawienia teatralne, kinematograficzne, cyrkowe, wyścigi, panoramy itp. Takimi widowiskami nie są jednak wystawy i targi gospodarcze, które według § 1 rozporządzenia Ministra Przemysłu i Handlu oraz Ministra Rolnictwa z 13 kwietnia 1928 poz. 501 Dz. Ust. są przeglądem wytwórczości przemysłowej i rolnej i mają na celu obok propagandy handlowej głównie wykazanie w celach dydaktycznych poziomu wytwórczości i podniesienie tego poziomu, a nadto dokonywanie transakcyj. Rozporządzenie powyższe nie obowiązywało wprawdzie w czasie miarodajnym

w województwie śląskim, gdyż zostało wydane celem wykonania rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 17 listopada 1927 o wystawach i targach gospodarczych poz. 884 Dz. Ust., które według jego art. 10 weszło w życie na obszarze tego województwa dopiero z chwilą ogłoszenia zgody na nie Sejmu Śląskiego (tj. 31 grudnia 1937), niemniej jednak definicja powyższa, jako odpowiadająca istocie rzeczy, może być zastosowana również do Targów Katowickich z r. 1935, skoro — według niezaprzeczonego ze strony pozwanej gminy twierdzenia powoda — były one przeglądem wytwórczości krajowej.

Tego rodzaju pokazy nie są więc widowiskami w potocznym tego słowa znaczeniu, które — jak wyżej wykazano — przyjął też art. 19 ustawy o Funduszu Pracy, skoro główny ich cel nie ogranicza się do dostarczenia zwiedzającym je zabawy lub rozrywki, lecz ma przede wszystkim charakter gospodarczy, propagandowy i komercjalny.

Okoliczność zaś, że za wstęp na Targi Katowickie pobierano opłatę, nie zmienia sama przez się charakteru tej imprezy i nie uprawnia jeszcze do przyjęcia, jak to czyni Sąd a quo, że były one widowiskiem w rozumieniu art. 19 ustawy o Funduszu Pracy.

Z tych powodów należało uchylić zaskarżony wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, a uwzględniając skargę uchylić również decyzję Magistratu m. Katowic z 3 kwietnia 1936 i zwolnić powoda od nałożonej nań opłaty na Fundusz Pracy.

### 2325.

## OPŁATY NA FUNDUSZ PRACY.

### Opłaty od czynszu dzierżawnego: Podmiot opłat.

**Opłaty od czynszu dzierżawnego na Fundusz Pracy na zasadzie art. 26 ustawy z 16 marca 1933 poz. 163 Dz. Ust. ponosi zgodnie z § 15 rozp. wykon. z 31 marca 1933 poz. 176 Dz. Ust. właściciel nieruchomości także wtenczas, gdy nieruchomość jest użytkowana przez inną osobę.** (Teza).

Wyrok NTA z 15 czerwca 1938 l. rej. 1671/37 i 4489/37 w sprawie Zamkowych Zakładów Przemysłowych Sp. Akc. w Cieszynie przeciw Wydziałowi Skarbowemu Urzędu Wojewódzkiego Śląskiego w przedmiocie wymiaru opłat na Fundusz Pracy.

Według protokołów, spisanych z dzierżawcą nieruchomości w Kato-

wicach, ul. Mariacka 15, Leonem W., stwierdzono na podstawie przedłożonych kwitów opłacany przez tego dzierżawcę czynsz dzierżawny i w następstwie wymierzono opłaty na Fundusz Pracy właścicielowi tej nieruchomości, skarżącej spółce, za czas od I kwartału 1934/35 do IV kwartału 1935/36 włącznie. Skarżąca wniosła odwołania przeciw tym wymiarom, podnosząc, że czynszu dzierżawnego nie pobrała, czynsz ten bowiem pobiera użytkowniczka nieruchomości, spółka „Dom“, a od tej spółki skarżąca w myśl przedłożonej umowy żadnego czynszu dzierżawy nie otrzymuje. Władza pozwana odwołań nie uwzględniła, podnosząc, że w myśl przepisów art. 26 ustawy o Funduszu Pracy z 16 marca 1933 poz. 163 Dz. Ust. i § 15 rozp. wykon. do tej ustawy (poz. 176/33 Dz. Ust.) opłaty na Fundusz Pracy od czynszów dzierżawnych opłacają właściciele nieruchomości, zaś stosunek między właścicielem a użytkowcą niezależnie od istniejących między nimi praw regresowych jest dla wymiaru opłaty obojętny.

Na zarzuty skarg rozważył NTA co następuje:

Skargi — które nie odróżniają zresztą stosunku właściciela do użytkowcy i tego ostatniego do dzierżawcy, przez co popadają w sprzeczność ze stanem faktycznym — stoją na stanowisku, że skarżąca spółka, jako właścicielka nieruchomości, nie osiągnęła żadnego czynszu, za czym nie ma obowiązku ponoszenia opłat na Fundusz Pracy.

Okoliczność ta jednak jest dla sprawy bez znaczenia. Jeśli właściciel nieruchomości odstąpił jej użytkowanie osobie trzeciej, to jest tego oczywistym następstwem, że właściciel nie pobiera żadnego czynszu (ani w ogóle żadnych owoców nieruchomości), natomiast pobiera je użytkowca. Skoro stosunek między właścicielem a użytkowcą nie jest dzierżawą ani najmem, obojętne jest czy właściciel od użytkowcy pobiera jakieś periodyczne świadczenia za odstąpienie mu użytkowania, czy też wzajemne świadczenia użytkowcy wobec właściciela są odmiennie uregulowane, dla wymiaru opłaty na Fundusz Pracy istotne jest tylko istnienie stosunku dzierżawy między użytkowcą (reprezentującym, o ile chodzi o pobieranie owoców z użytkowanej nieruchomości, właściciela tej nieruchomości) a dzierżawcą i pobieranie przez użytkowcę od dzierżawcy czynszu. Ten fakt uzasadnia sam przez się należność opłat na Fundusz Pracy. Płatnikiem tych opłat wedle powołanych przez władzę pozwaną w zaskarżonych orzeczeniach przepisów jest właściciel i ustawa o Funduszu Pracy ani rozporządzenie wykonawcze do niej nie przewidują, by w razie przysługującego osobie trzeciej użytkowania nieruchomości ta trzecia osoba, a nie właściciel, ponosić miała te opłaty. Ustawa cywilna (§ 1047 k. c. niem.) przewiduje, że użytkowca jest w o b e c  w ł a ś c i c i e l a zobowiązany do ponoszenia ciężarów publicznych obciążających rzecz użytkowaną — tak samo zresztą znajdująca się w aktach umowa między skar-

żącą a użytkowcą przewiduje obowiązek użytkowcy opłacania wszelkiego rodzaju podatków i opłat publicznych — przepisy te jednak regulują tylko stosunki wewnętrzne między właścicielem a użytkowcą, w stosunku do władzy wymierzającej opłaty nie mają one zastosowania i władza ta, trzymając się ściśle obowiązujących przepisów ustawy o Funduszu Pracy, zasadnie uznała skarżącą, jako właścicielkę nieruchomości, za płatnika opłat na ten Fundusz.

Skargi należało zatem oddalić jako nieuzasadnione.

## 2326.

# OPŁATY NA ŚLĄSKI FUNDUSZ GOSPODARCZY.

## Czynsze jako podstawa wymiaru a opłaty za czyszczenie miasta, wywóz śmieci i kanałowe.

**Uiszczane przez lokatorów łącznie z czynszem w myśl statutów m. Cieszyna opłaty za czyszczenie miasta, wywóz śmieci i kanałowe nie stanowią części czynszu w rozumieniu art. 2 ustawy z 8 lutego 1928 o Śląskim Funduszu Gospodarczym poz. 46/33 Dz. Ust. Śl.** (Teza).

Wyrok NTA z 30 marca 1938 l. rej. 5550/35 w sprawie Anny Biłkowej przeciw Śląskiej Radzie Wojewódzkiej w przedmiocie wymiaru opłat na rzecz Śląskiego Funduszu Gospodarczego.

Anna Biłkowa zaskarżyła do NTA uchwałę Śląskiej Rady Wojewódzkiej z 8 maja 1935, stwierdzoną pismem wymienionej Rady do Wydziału Skarbowego z 25 czerwca 1935. Uchwałą tą nie uwzględniono odwołania od wymiaru opłat na rzecz Śląskiego Funduszu Gospodarczego na rok 1934/35, który to wymiar dotyczy nieruchomości (domu) położonej w Cieszynie ul. Lenaua 3. NTA, rozpoznając powyższą skargę, rozważył co następuje:

Skarżąca w odwołaniu swoim podniosła niezgodność wymiaru z art. 2 ustawy o Śląskim Funduszu Gospodarczym z 8 lutego 1928 poz. 46/33 Dz. Ust. Śl. ze względu na to, że przy wymiarze spornych opłat wliczono do podstawy wymiaru, a mianowicie do pobieranych przez nią od lokatorów czynszów, opłaty za czyszczenie miasta, kanałowe i za wywóz śmieci, które są pobierane przez skarżącą dla Urzędu Gminnego w wykonaniu odnośnego obowiązku prawnego, nałożonego na właścicieli domów.

Zaskarżona uchwała w uzasadnieniu swoim stoi na stanowisku: że

pojęcie czynszu (przyjętego w sprawie za podstawę wymiaru) wynika z ustawy o ochronie lokatorów z 16 grudnia 1926 poz. 54 Dz. Ust. Śl. i oznacza — jak to stwierdza § 11 rozporządzenia Śląskiej Rady Wojewódzkiej i Wojewody Śląskiego z 2 października 1933 poz. 53 Dz. Ust. Śl. (w związku z art. 7 ustawy jw.) — czynsz brutto, z wyłączeniem jedynie opłaty za wodę, a natomiast obejmujący wszelkie inne opłaty, uiszczane przez lokatorów właścicielom nieruchomości z tytułu stosunku najmu; oraz, że — co do opłat kanałowych, za czyszczenie miasta i wywóz śmieci — według statutów m. Cieszyna obowiązek ich uiszczania obciąża właścicieli nieruchomości a nie lokatorów, wobec czego nie naruszają one przepisu art. 7 ustawy o ochronie lokatorów, a w wypadku rozłożenia ich przez właścicieli nieruchomości na lokatorów opłaty te należy uważać za podwyżkę komornego, podlegającą opłatom na Śląski Fundusz Gospodarczy.

Skarga podtrzymuje pogląd odwołania co do niewliczalności wspomnianych w nim opłat do czynszu jako podstawy wymiaru, przy tym wychodzi ona: 1) z ustawowego pojęcia czynszu, stanowiącego podstawę wymiaru według art. 2 ustawy z 8 lutego 1928 poz. 46/33 Dz. Ust., jako czynszu faktycznie pobranego, 2) ze specjalnego charakteru opłat kanałowych, za czyszczenie miasta i wywóz śmieci, według statutów m. Cieszyna.

Otóż co do pierwszego z tych założeń skargi, to art. 2 ust. 1 p. 1 ustawy z 8 lutego 1928 w brzmieniu obwieszczenia Wojewody Śląskiego z 29 sierpnia 1933 poz. 46 Dz. Ust. Śl. stanowi, że opłaty na Śląski Fundusz Gospodarczy będą ponoszone przez właścicieli nieruchomości „od pobieranych czynszów". W ten sposób za przedmiot opodatkowania ustawa uznaje wyżej wymienione „pobierane czynsze". Analogicznie jest kwestia postawiona również i w odniesieniu do specjalnej kategorii nieruchomości w p. 2 ust. 1 wymienionego artykułu. Określając jw. przedmiot opodatkowania, ustawa precyzuje dalej podstawę wymiaru, a to w ust. 2 (p. „a" i „b") wymienionego art. 1. Jeżeli bowiem ustęp ten przede wszystkim zajmuje się skalą procentową wymiaru, to jednak równocześnie zawiera on postanowienia odnośnie do przedmiotu skali. Jako taki przedmiot, a więc właśnie podstawę wymiaru (poza lokalami oddanymi w używanie służbowe, którymi nie ma potrzeby zajmować się w tej sprawie) p. a) rozpatrywanego ustępu wymienia „pobrany czynsz" w stosunku miesięcznym.

Z brzmienia powyższego przepisu winnoby wynikać, że podstawą wymiaru jest czynsz faktycznie przez właściciela domu otrzymany, gdyż tylko taki czynsz odpowiada ściśle wyrażeniu „czynsz pobrany". Taka jednak wykładnia gramatyczna nie znajduje potwierdzenia w wykładni logicznej przy zestawieniu tego przepisu z innymi przepisami ustawy. Mianowicie np. p. 6 art. 3, przewidujący wyjątek od obowiązku uiszczania opłat na rzecz Śląskiego Funduszu Gospodarczego, w związku z pewnym

minimum „wszystkich czynszów razem“ z danej nieruchomości, wskazuje raczej na to, że ustawodawca nie przeprowadza różnic między czynszami faktycznie pobranymi a należnymi od lokatorów, lecz wszystkie czynsze z nieruchomości traktuje jednolicie. Logicznie zaś należy wnioskować, że wyjątki określone są według tych kryteriów, według których określa się zasada ogólna. Jeżeli zaś nawet wyżej wspomnianego przepisu nie uznać za miarodajny — jako mającego raczej znaczenie dla wyjaśnienia samego obowiązku podatkowego względnie przedmiotu podatku, a nie podstawy wymiaru — to w tej ostatniej kwestii rozstrzyga już w sposób niewątpliwy przepis art. 10 ustawy.

Mianowicie wymieniony art. 10 przewiduje możliwość umarzania opłat na rzecz Śląskiego Funduszu Gospodarczego, ewentualnie stosowania ulg w ich spłacie; ewentualności te zaś wiąże on z niemożnością ściągnięcia opłat jw. (od właścicieli nieruchomości) względnie z trudnością ściągnięcia ich. Skoro zaś przepis ten, mówiąc o nieściągalności opłat od właściciela nieruchomości, wiąże ten moment z przedstawieniem dowodu co do nieściągalności czynszu, to oczywiście stwierdza on przez to, że i w razie nieotrzymania przez właściciela nieruchomości czynszu zasadniczo ciąży na nim obowiązek uiszczenia opłat, czyli że i w tym razie wymiar opłat ma miejsce, gdyż umorzenia oraz ulgi w spłacie są do pomyślenia tylko przy istnieniu wymiaru. Na podstawie zatem tych rozważań należy dojść do wniosku, że wyrażenie „czynsz pobrany“ (względnie „pobierany“) użyte w art. 2 ustawy przy określaniu podstawy względnie przedmiotu podatku — aczkolwiek gramatycznie użyte niewłaściwie — jednak oznacza według intencji ustawodawcy nie czynsz faktycznie zapłacony, lecz czynsz, który obowiązuje strony w umowie najmu lokalu. Pierwsze zatem z wyżej przytoczonych założeń skargi okazuje się nietrafne.

Jednakże ponieważ z akt sprawy nie wynika, aby w konkretnym wypadku czynsz pobrany przez stronę skarżącą a czynsz należny jej od lokatorów przedstawiał pozycje cyfrowo różne, gdyż z danych sprawy i to zarówno z twierdzeń samej skarżącej, jak i z zaskarżonej uchwały zdaje się wynikać, że opłaty gminne (kanałowe, za czyszczenie miasta i za wywóz śmieci) były od lokatorów pobierane łącznie z czynszem i zasadniczo doliczane do obowiązującego czynszu, kwestia różnic między pojęciami czynszu pobranego (względnie pobieranego) a czynszu umownego nie jest dla sprawy istotna, a odnośne założenie skargi nie ma praktycznego znaczenia dla praw skarżącej. Natomiast istota niniejszego sporu sprowadza się do kwestii pojęcia czynszu w ogóle, a mianowicie do tego, czy opłaty kanałowe, za czyszczenie miasta i za wywóz śmieci, aczkolwiek faktycznie z wywozem połączone, są objęte samym pojęciem czynszu tj. czy pojęciowo stanowią one jego element składowy.

Pozwana władza opiera się w tej kwestii na przepisach § 11 rozpo-

rządzenia wykonawczego z 2 października 1933 poz. 53 Dz. Ust. Śl. oraz na art. 7 ustawy z 16 grudnia 1926 poz. 54 Dz. Ust. Śl. Otóż § 11 rozp. wykon. (pomijając jego zdanie pierwsze, jako w myśl tego, co powiedziano poprzednio, nie mające dla sprawy znaczenia) stanowi, że podstawą wymiaru na rzecz Śląskiego Funduszu Gospodarczego ma być komorne brutto, zaznaczając, że opłata za wodę nie jest w myśl ustawy o ochronie lokatorów częścią komornego. Przepis ten, który samego pojęcia komornego (względnie czynszu) — poza odesłaniem do ustawy o ochronie lokatorów — ani nie wyjaśnia, ani nie rozwija, nie zawiera odpowiedzi na rozpatrywane tu sporne zagadnienie. Art. 7 ustawy o ochronie lokatorów (również powołany przez pozwaną władzę) nie wyjaśnia także pojęcia komornego poza jedną tylko kwestią, a mianowicie kwestią opłaty za dostarczanie wody, uznając tę opłatę za świadczenie odrębne od komornego. W zakresie natomiast wchodzących tu w rachubę opłat: kanałowej, za czyszczenie miasta i za wywóz śmieci — artykuł ten nie wypowiada się. Wprawdzie zawiera on ustęp, stanowiący, że do uiszczenia innych opłat (tj. prócz opłaty za wodę, oraz samego komornego) lokator nie jest zobowiązany, jednak o ile przepis ten stanowi ograniczenie zakresu świadczeń lokatora z tytułu umowy najmu, o tyle oczywiście nie zawiera on żadnej klasyfikacji prawnej dla świadczeń przezeń w ogóle nie przewidzianych względnie nie wykluczonych. Nie przesądza on też wcale możliwości dalszych świadczeń (przezeń nie przewidzianych) z innego tytułu niż umowa najmu (i uzupełniające ten cywilnoprawny stosunek przepisy ustawy o ochronie lokatorów, w zakresie których on sam pozostaje), jak również nie przesądza on charakteru takich świadczeń, pozostawiając nietkniętym w swojej zasadzie pojęcie komornego, które w ten sposób pozostaje pojęciem z dziedziny prawa cywilnego.

Sporne w niniejszej sprawie opłaty lokatorów opierają się na tytułach prawnych, odrębnych od zobowiązania umownego, a mianowicie na statutach m. Cieszyna należycie zatwierdzonych. Statuty te bowiem: a) o przestrzeganiu czystości w obrębie m. Cieszyna, b) o wywozie śmieci w gminie m. Cieszyna i c) o opłatach kanałowych na obwód m. Cieszyna, wydane na zasadzie ustawy o tymcz. ureg. fin. komun. (z powołaniem się na art. 20 względnie 19 i 22 ustawy z 14 kwietnia 1924 poz. 47 Dz. Ust. Śl. względnie poz. 30/26 Dz. Ust. Śl.), przedstawiają zupełnie samoistne źródła obowiązków względnie praw (por. art. 32 ustawy jw.), a wprowadzając dla właścicieli nieruchomości obowiązek odnośnych opłat, jednocześnie uprawniają ich przez specjalny przepis do rozkładania tych opłat na lokatorów (§ 21 i 23 ad a, § 10 ad b oraz § 8 ad c) i ten przepis jest wyłącznie źródłem odnośnego obowiązku lokatorów. Gdy już z powodu powyższego charakteru tytułu prawnego, na którym są one oparte, opłaty te nie odpowiadają cywilnoprawnemu pojęciu komornego, które jako ta-

kie musi być oparte na zobowiązaniu, wynikającym ze stosunku umownego (niezależnie od tego, że wysokość komornego może być ustawowo ograniczona), i gdy niezależnie od tego opłaty te nie odpowiadają pojęciu komornego i ze swej natury, albowiem, mając specjalnie na celu opłacenie świadczeń gminy miejskiej, nie stanowią one świadczenia wzajemnego lokatora na rzecz właściciela nieruchomości (jako strony w stosunku najmu lokalu) — to należy stwierdzić, że z powodu braku cech komornego nie mogą one być wliczane do podstawy wymiaru opłat na rzecz Śląskiego Funduszu Gospodarczego, za którą to podstawę uznane jest w każdym razie tylko komorne (względnie czynsz) — czy to w art. 2 ustawy z 8 lutego 1928 poz. 46/33 Dz. Ust. Śl. czy w § 2 i 11 rozp. wykon. z 2 października 1933 poz. 53 Dz. Ust. Śl.

Skoro więc zaskarżona uchwała stanęła na stanowisku przeciwnym, NTA uznał ją za niezgodną z prawem i z tego powodu uchwałę tę uchylił.

## 2327.

## PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

### Podatek od przedstawień kinematograficznych: Wymóg uzgodnienia statutów z normami podatkowymi rozporządzenia z 23 listopada 1932 poz. 937 Dz. Ust.

**Statut podatku od widowisk, odbiegający od norm podatkowych, ustanowionych w rozporządzeniu min. z 23 listopada 1932 poz. 937 Dz. Ust., nie może służyć za podstawę wymiaru podatku od dnia 1 kwietnia 1933.**

Wyrok NTA z 5 stycznia 1938 l. rej. 710/34 w sprawie firmy: „Kinoteatr Casino“ Sp. z ogr. odp. w Warszawie przeciw Ministerstwu Spraw Wewn. w przedmiocie wymiaru komunalnego podatku od zabaw, rozrywek i widowisk.

W dniu 8 maja 1933 w „Kinoteatrze Casino“ podczas wyświetlania filmu, opodatkowanego w wysokości 40%, kontrola miejska ustaliła fakt sprzedaży z kasy kina 2 biletów o niższej stawce podatkowej, pochodzących z okresu dawniejszego, a mianowicie wykazanych przez administrację kina jako sprzedanych w dniu 12 sierpnia 1932. Wobec ustalenia powyższego faktu oraz niemożności ściślejszego określenia wynikających z tego tytułu strat dla miasta, Zarząd Miejski na mocy § 10 statutu podatku od widowisk uskutecznił dodatkowy wymiar podatku za dzień 8 maja 1933 w takiej wysokości, jaka byłaby osiągnięta, gdyby wszystkie miejsca rozporządzalne

zostały wyprzedane, w przypuszczeniu, że bilety ulgowe wynosiły 50% ogółu biletów wyprzedanych.

Wniesionego odwołania Ministerstwo Spraw Wewn. orzeczeniem z 14 listopada 1933 nie uwzględniło, zmiejszając tylko należność podatkową.

Rozpatrując skargę na powyższe orzeczenie, NTA rozważył co następuje:

Według art. 1 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymcz. ureg. fin. komun. (poz. 884/32 Dz. Ust.) uchwały związków komunalnych w sprawie pobierania samoistnych podatków komunalnych podlegają zatwierdzeniu władz nadzorczych, a to zarówno z punktu widzenia legalności jak i celowości tych uchwał. Według art. 40 tejże ustawy, uchwała zatwierdzona ma moc obowiązującą od dnia jej powzięcia, jeśli w uchwale lub w zawierdzeniu nie jest oznaczony dzień późniejszy. Wreszcie art. 47 ustawy głosi, że w razie poboru dodatku komunalnego do podatku (opłat) państwowych zarząd związku komunalnego winien normę dodatku podać do wiadomości publicznej przez ogłoszenie w sposób, w danej miejscowości przyjęty i że tak samo winny być ogłoszone uchwały w przedmiocie pobierania samoistnych podatków i opłat.

Z treści tych przepisów jest widoczne, że związki samorządowe są uprawnione do pobierania samoistnych podatków na mocy uchwał swych organów stanowiących i że uchwały te wtedy tylko mają moc obowiązującą i mogą stanowić podstawę wymiaru, gdy zostały w należyty sposób zatwierdzone i ogłoszone.

Oczywiście przepisy te stosują się nie tylko do uchwalania nowych statutów podatkowych, lecz również do wprowadzania do nich wszelkich zmian, a w szczególności — jak to wypływa z osnowy art. 47 — zmian dotyczących norm podatku, które z natury rzeczy najbardziej interesują płatników.

Przed wejściem w życie przepisów, dotyczących opodatkowania przedstawień kinematograficznych, wydanych przez Ministra Spraw Wewn. w rozporządzeniu z 23 listopada 1932 poz. 937 Dz. Ust., podatek ten pobierał Zarząd Miejski m. Warszawy na podstawie statutu, uchwalonego przez Radę Miejską m. Warszawy 23 kwietnia 1925 i zatwierdzonego przez Ministra Spraw Wewn. reskryptem z 9 czerwca 1925 L. SF. 119/25, ze zmianami wprowadzonymi uchwałą Rady Miejskiej z 14 maja 1928 i zatwierdzonymi przez Ministra Spraw Wewn. reskryptem z 4 czerwca 1928 Nr SF. 2258/1/28. Powołane rozporządzenie Ministra Spraw Wewn. wydane na mocy ustawowego pełnomocnictwa (art. 18 ust. 3 ustawy o finansach komunalnych poz. 884/32 Dz. Ust.) określiło w § 80—90 w stawce m a k s y m a l n e j normy podatku od przedstawień kinematograficznych, różniące się między sobą w zależności od tematu filmu i jego wartości pod względem artystycznym i kształcącym, postanawiając jednocześnie w § 91, że

z dniem 1 kwietnia 1933 wysokość podatku nie może przekraczać norm, ustalonych w rozporządzeniu, i że powinna odpowiadać ustalonym w tym rozporządzeniu zasadom.

Ponieważ statut miejski, jak widać z postanowień jego § 4, całkowicie odbiega od zasad, wyłożonych w powołanym rozporządzeniu i od norm podatkowych, w nim ustalonych, które są od statutowych niższe — to w myśl § 91 nie mógł on już od 1 kwietnia 1933 służyć za podstawę do wymiaru podatku.

Do poboru zaś opłat po tym terminie władze miejskie uzyskałyby prawo dopiero wtedy, gdyby po myśli art. 1, 40 i 47 ustawy o finansach komunalnych rada miejska — w oparciu się na przepisach rozporządzenia Ministra Spraw Wewn. z 23 listopada 1932 uchwaliła bądź nowy statut podatkowy bądź zmiany w istniejącym i gdyby ta uchwała uzyskała zatwierdzenie władzy nadzorczej i została należycie ogłoszona.

Gdy zaś, jak to z akt jest widoczne, władze miejskie nie powzięły żadnej w tym przedmiocie uchwały, która miałaby zastosowanie do okresu wymiarowego (8 maja 1933), NTA uznał, że wymiar spornego podatku został dokonany bez należytej podstawy prawnej.

Z powyższych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z prawem.

## 2328.

# UBEZPIECZENIE PRACOWNIKÓW UMYSŁOWYCH.

## Osoby spełniające czynności biurowe i kancelaryjne[1]. — Pracownicy kancelaryjni w kancelarii adwokackiej — obowiązek ubezpieczenia[1].

**Osoba spełniająca w biurze zwyczajnie takie czynności jak pisanie na maszynie, prowadzenie rejestrów, inkasowanie pieniędzy itp. jest pracownikiem umysłowym w rozumieniu art. 3 p. 6 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 poz. 911 Dz. Ust.** (Teza).

Wyrok NTA z 8 kwietnia 1938 l. rej. 487/36 w sprawie adwokata dra Mojżesza Briknera przeciw Ministerstwu Opieki Społ. w przedmiocie ubezpieczenia Edy W.

...Skarżący wywodzi, że do zakresu pracy Edy W. należało nadawanie pism na pocztę lub odnoszenie ich do władz, utrzymywanie w ewidencji

---

[1] Por. OPA 512/33.

pism wpływających do kancelarii, inkasowanie należności, przepisywanie referatów na maszynie oraz pisanie na maszynie według dyktatu i że to pisanie względnie przepisywanie stanowiło tylko $^1/_{10}$ część pracy Edy W. Z odwołania, wniesionego przez skarżącego do Ministerstwa, wynika nadto, że skarżący uznaje, iż do Edy W. należało również reponowanie akt. Zdaniem skarżącego wyszczególnione wyżej czynności nie są czynnościami biurowymi względnie kancelaryjnymi w rozumieniu art. 3 p.6 rozporządzenia z 24 listopada 1927 i z tego powodu nie uzasadniają uznania Edy W. za pracownika umysłowego w myśl powyższego przepisu, gdyż ma on na względzie tylko pracę wymagającą wysiłku mózgu, a praca wykonywana przez Edę W. była fizyczna lub mechaniczna.

Prawodawca nie określił bliżej istoty czynności biurowych i kancelaryjnych w rozumieniu art. 3 p. 6 rozporządzenia z 24 listopada 1927 a wobec tego przyjąć należy, że ma je na myśli w ich znaczeniu zwyczajnym. W tym znaczeniu pod pojęcie powyższych czynności podpadają wszelkie czynności zmierzające do spełnienia zadań danego biura względnie danej kancelarii. Czynności te, jak w ogóle każde celowe działanie, wymagają wysiłku umysłowego i fizycznego. Z reguły przy czynnościach biurowych i kancelaryjnych przeważa wysiłek umysłowy a tylko wyjątkowo stosunek jest odwrotny, np. przy zszywaniu lub spinaniu akt, przy zaopatrywaniu ich w pieczęć itp. Te wyjątkowe czynności już z istoty swojej nie są czynnościami umysłowymi i z tego powodu prawodawca oczywiście nie miał ich na względzie w powołanym wyżej przepisie. Osoba, która przeważnie spełnia takie tylko czynności a tylko ubocznie czy dorywczo czynności o przewadze czynnika umysłowego, nie jest pracownikiem umysłowym.

O ile zaś chodzi o czynności biurowe i kancelaryjne o przewadze wysiłku umysłowego nad wysiłkiem fizycznym, to stopień tej przewagi jest rozmaity — przy pewnych rodzajach czynności większy, przy innych mniejszy. Tej różnicy nie nadaje jednak prawodawca znaczenia istotnego dla celów art. 3 rozporządzenia z 24 listopada 1927 i w p. 6 tegoż artykułu traktuje na równi wszystkie czynności podpadające pod ten przepis. Wbrew odmiennemu zapatrywaniu skarżącego może być wobec tego uznana za pracownika umysłowego nie tylko osoba, która opracowuje treść pism, lecz także osoba spełniająca czynności pomocnicze, jak pisanie na maszynie, prowadzenie rejestrów pism wpływających do kancelarii i z niej wychodzących, inkasowanie należności kancelaryjnych itp. Czynności te wymagają niewątpliwie w znacznej mierze wysiłku fizycznego, wysiłek ten jednak, jak to wynika z ich istoty, jest mniejszy od potrzebnego wysiłku umysłowego. W powszechnym też mniemaniu osoba pełniąca czynności pomocnicze, o których mowa, jest uważana za pracownika nie fizycznego lecz umysłowego.

A właśnie czynności, które według przyznania skarżącego Eda W.

spełniała, są takimi czynnościami pomocniczymi. W następstwie zaś tego NTA nie mógł w zaskarżonym orzeczeniu dopatrzyć się bezpodstawnego obciążenia skarżącego obowiązkiem....

**2329.**

## UBEZPIECZENIE PRACOWNIKÓW UMYSŁOWYCH.

### Prawo do zasiłku: Warunek pozostawania bez pracy[1].

**Praca nie będąca zarobkową nie może być powodem pozbawienia ubezpieczonego prawa do świadczeń na wypadek braku pracy na zasadzie art. 17 ust. 1 p. 2 rozporządzenia z 24 listopada 1927 o ubezp. prac. umysł. poz. 911 Dz. Ust.** (Teza).

Wyrok NTA z 24 lutego 1936 l. rej. 7746/33 w sprawie Abrama Szynkarza przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu lubelskiemu w przedmiocie prawa do zasiłku na wypadek braku pracy.

Decyzją z 23 stycznia 1933 Zakład Ubezpieczeń Pracowników Umysłowych w Warszawie przyznał Abramowi Szynkarzowi, pozostającemu bez pracy z powodu utraty wskutek redukcji z dniem 9 grudnia 1932 zajęcia buchaltera w Banku Ludowym w Międzyrzecu, zasiłek z powodu braku pracy, wynoszący 201 zł 60 gr miesięcznie, począwszy od 10 grudnia 1932 do 9 czerwca 1933. Następnie jednak na wniosek kierownika Oddziału III (Międzyrzec) Kasy Chorych w Siedlcach z 11 marca 1933, stwierdzającego, że Abram Szynkarz jest członkiem zarządu i jednym z założycieli „Spółdzielczej Kasy Udziałowców w Międzyrzecu", której statut zawiera wzmiankę, iż członkowie zarządu będą pobierali wynagrodzenie w wysokości ustalonej przez walne zgromadzenie, Z. U. P. U. w Warszawie decyzją z 20 marca 1933 uchylił wymienioną wyżej decyzję z 23 stycznia 1933 i odmówił Szynkarzowi prawa do wspomnianego zasiłku. W uzasadnieniu swej decyzji Zakład powołał się na p. 2 ust. 1 i na ust. 3 art. 17 rozporządzenia z 24 listopada 1927 o ubezp. prac. umysł. poz. 911 Dz. Ust. i podał jako powód nieprzyznania świadczeń na wypadek braku pracy „niepozostawanie bez pracy wobec gospodarczego usamodzielnienia się i nieposzukiwania pracy".

Od tej decyzji Szynkarz wniósł do Wojewody lubelskiego odwołanie, w którym podniósł, że podany w zaskarżonej decyzji powód pozbawienia go prawa do świadczeń na wypadek braku pracy nie odpowiada rzeczywistości, gdyż od 9 grudnia 1932 rekurent pozostaje bez pracy, go-

[1] Por. OPA 2330/38 i n.

spodarczo się nie usamodzielnił, pracy poszukuje i pomimo zarejestrowania się dotąd do pracy nie został skierowany. Na stwierdzenie przytoczonych w odwołaniu okoliczności rekurent powołał się na świadków i przedłożył zaświadczenie Magistratu m. Międzyrzeca z 2 maja 1933 i zaświadczenie Spółdzielni Handlowej w Międzyrzecu z 28 marca 1933, stwierdzające, że Szynkarz jako członek zarządu Spółdzielni żadnego wynagrodzenia ani diet nie pobiera.

Orzeczeniem z 16 sierpnia 1933 Urząd Wojewódzki lubelski oddalił odwołanie i zatwierdził zaskarżoną decyzję Z. U. P. U., jako ustawowo uzasadnioną. W uzasadnieniu orzeczenia Urząd Wojewódzki przytoczył powołane wyżej postanowienia art. 17 rozp. i podał, że, jak wynika z przeprowadzonych dochodzeń, rekurent jest od 17 października 1932 stale zatrudniony w Spółdzielczej Kasie Udziałowej w Międzyrzecu, której jest założycielem i członkiem zarządu, wobec czego na podstawie powołanych przepisów nie posiada uprawnień do będących przedmiotem sporu świadczeń, okoliczność zaś powołana przez rekurenta w odwołaniu, jakoby nie pobierał żadnego wynagrodzenia za pracę, nie ma istotnego znaczenia dla sprawy, tym bardziej, że statut spółdzielni, w której rekurent jest zatrudniony, przewiduje wynagrodzenie dla członków zarządu.

Orzeczenie to Szynkarz zaskarżył do NTA, zarzucając niezgodność zaskarżonego orzeczenia z ustawą. W uzasadnieniu skargi podniósł skarżący, że objęcie stanowiska członka zarządu instytucji bez względu na to, czy statut jej zezwala na wypłacanie członkom zarządu wynagrodzenia, nie może być uważane za gospodarcze usamodzielnienie się w rozumieniu p. 1 ust. 3 art. 17 rozp. i że objęcie przez skarżącego stanowiska członka zarządu wymienionej wyżej spółdzielni, jako stanowiska niepłatnego, nie mogło pozbawić go prawa do zasiłku z powodu braku pracy.

Rozpatrując powyższe zarzuty skargi, NTA rozważył co następuje:

Art. 17 rozporządzenia o ubezp. prac. umysł., określając w ust. 1 podstawowe warunki, uzasadniające przyznanie ubezpieczonemu świadczeń na wypadek braku pracy, wymaga m. i. w p. 2, aby ubezpieczony pozostawał nieprzerwanie bez pracy z powodu niemożności znalezienia odpowiedniego zajęcia, a w p. 1 ust. 3 postanawia, że prawo do wymienionych świadczeń nie powstaje dla ubezpieczonej osoby, o ile pozostaje ona bez zajęcia, uzasadniającego obowiązek ubezpieczenia, z powodu gospodarczego usamodzielnienia się. Z przytoczonych postanowień wynika, że gospodarcze usamodzielnienie się ustawodawca przeciwstawia pozostawaniu bez pracy, a zatem utożsamia je z posiadaniem zajęcia, lecz innego niż zajęcie uzasadniające obowiązek ubezpieczenia. Ponieważ cechą istotną zajęcia uzasadniającego obowiązek ubezpieczenia, jak to wynika z art. 2 ust. 1 p. 1 rozp., jest, że musi ono być zatrudnieniem u innej osoby, wykonywanym przy tym, jak to wynika z cyt. przepisu w związku z ust. 4

art. 17, w celach zarobkowych, czyli pracą zarobkową zależną, to — jako przeciwstawienie takiej pracy zarobkowej zależnej — gospodarcze usamodzielnienie się oznacza pracę zarobkową samodzielną tj. wykonywaną przez ubezpieczonego dla zarobku na jego własny rachunek i ryzyko.

Za taką pracę jednak nie może być uważane zajęcie skarżącego w charakterze założyciela i członka wspomnianej wyżej spółdzielni, gdyż czynności, wchodzące w zakres obowiązków członków zarządu spółdzielni, niezależnie od tego, czy będą płatne czy nie, są wykonywane nie na własny koszt i ryzyko poszczególnych członków zarządu, lecz wyłącznie na koszt i ryzyko samej spółdzielni. O ile więc władza pozwana wbrew powyższemu przyjęła w niniejszym wypadku u skarżącego gospodarcze usamodzielnienie się na tej podstawie, że skarżący jest założycielem i członkiem zarządu wspomnianej wyżej spółdzielni, i z tych powodów odmówiła skarżącemu prawa do świadczeń na wypadek braku pracy, to takie stanowisko władzy pozwanej jest pozbawione podstawy prawnej.

Poza tym władza pozwana, jak to wynika z odpowiedzi na skargę i na co wskazują również niektóre motywy zaskarżonego orzeczenia, odmówiła skarżącemu świadczeń na wypadek braku pracy i z tego jeszcze powodu, że skarżący w ogóle nie odpowiada wymogom art. 17 ust. 1 p. 2 rozp. Stanowisko władzy pozwanej jest również i w tym punkcie prawnie nieuzasadnione. W szczególności NTA nie podzielił zapatrywania władzy pozwanej, że sam fakt zatrudnienia ubezpieczonego w miarodajnym okresie czasu wystarcza już do pozbawienia go prawa do świadczeń na wypadek braku pracy, niezależnie od tego, czy zatrudnienie jego jest zarobkowe czy nie. Z cytowanych bowiem wyżej postanowień art. 17 w związku z postanowieniem art. 19 p. 1 tudzież z celu omawianego rodzaju ubezpieczenia, mianowicie by zapewnić ubezpieczonemu środki egzystencji w razie, gdy z powodu utraty jednego zajęcia i niemożności znalezienia drugiego odpowiedniego zajęcia nie będzie on mógł drogą pracy tych środków uzyskać — wynika, że praca, o której mowa w p. 2 ust. 1 art. 17, musi być w każdym razie pracą zarobkową tj. pracą mającą wyłącznie na celu zdobycie potrzebnych środków utrzymania, a zatem zajęcie niezarobkowe nie może stanowić powodu do pozbawienia ubezpieczonego prawa do świadczeń na wypadek braku pracy. Gdy więc władza pozwana, wychodząc z odmiennego założenia prawnego, odmówiła skarżącemu prawa do wspomnianych świadczeń li tylko z powodu zatrudnienia skarżącego w charakterze członka zarządu spółdzielni, uważając w ogóle za nieistotną okoliczność, iż według twierdzenia skarżącego omawiane zajęcie nie było zarobkowe, to takie stanowisko władzy pozwanej również nie znajduje oparcia w powołanym wyżej przepisie prawa.

Z tych powodów należało zaskarżone orzeczenie uchylić jako niezgodne z ustawą.

## 2330.

# UBEZPIECZENIE PRACOWNIKÓW UMYSŁOWYCH.

## Prawo do zasiłku: Warunek pozostawania bez pracy[1].

**1. Przez pozostawanie bez pracy, o którym mowa w art. 17 ust. 1 p. 2 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 poz. 911 Dz. Ust., rozumieć należy pozostawanie bez zarobkowej pracy zależnej.** (Teza).

**2. Wykonywanie samodzielnych czynności zarobkowych nie jest w myśl ust. 3 p. 1 powyższego art. 17 samo przez się przeszkodą do nabycia prawa do zasiłku z powodu braku pracy, jeżeli dana osoba czyni starania celem znalezienia odpowiedniego zajęcia. Prawo do wspomnianych świadczeń nie służy jednak w razie, gdy z zakresu trwałego zaangażowania środków, czasu i sił danej osoby w związku z samodzielnymi czynnościami zarobkowymi wynika niewątpliwie, że czynności te mają charakter gospodarczego usamodzielnienia się (art. 17 ust. 3 p. 1), powodującego pozostawanie bez zajęcia, uzasadniającego obowiązek ubezpieczenia, i że wobec tego poszukiwanie pracy zależnej jest tylko symulacją.** (Teza).

Wyrok NTA z 29 maja 1936 l. rej. 5349/33 w sprawie Mariana Leszczyńskiego przeciw Komisariatowi Rządu m. st. Warszawy w przedmiocie zasiłku na wypadek braku pracy.

Zakład Ubezpieczeń Pracowników Umysłowych w Warszawie decyzją z 8 lutego 1932, powołując się na art. 16, 17, 33, 34, 46, 47 i 57 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 poz. 911 Dz. Ust., przyznał Leszczyńskiemu na czas od 1 stycznia 1932 do 30 września 1932 zasiłek z powodu braku pracy, a decyzją z 17 października 1932, opierając się na art. 17 ust. 3 p. 1 powyższego rozporządzenia, wstrzymał od 1 lipca 1932 z powodu gospodarczego usamodzielnienia się Leszczyńskiego wypłatę tego zasiłku. W następstwie tego wstrzymania Z. U. P. U. decyzją z 15 listopada 1932 zażądał na podstawie art. 60 rozporządzenia od Leszczyńskiego zwrotu zasiłków, pobranych za czas od 1 lipca do 30 września 1932, oraz zwrotu składek, zapłaconych za ten okres za ubezpieczenie na wypadek choroby.

Komisarz Rządu m. st. Warszawy orzeczeniem z 8 maja 1933, wydanym w załatwieniu odwołania Leszczyńskiego, zatwierdził decyzję Z. U. P. U. z 17 października 1932 i utrzymał w mocy zobowiązanie Leszczyńskiego do zwrotu zasiłków, pobranych za czas od 1 lipca do 30

[1] Por. OPA 2329/38, 2331/38 i n.

września 1932, ponieważ Leszczyński jest od 1 lipca 1932 właścicielem sklepu, a wskutek tego od tegoż dnia nie służyło mu w myśl art. 17 ust. 3 p. 1 rozporządzenia prawo do zasiłków.

Na to orzeczenie Leszczyński wniósł skargę do NTA, który rozpatrując sprawę w granicach tejże skargi, rozważył co następuje:

Według art. 17 ust. 3 p. 1 rozporządzenia z 24 listopada 1927 prawo do świadczeń na wypadek braku pracy nie powstaje dla ubezpieczonej osoby, o ile ona pozostaje bez zajęcia, uzasadniającego obowiązek ubezpieczenia, z powodu gospodarczego usamodzielnienia się. Z przepisu tego wynika, że gospodarcze usamodzielnienie się, czyli praca wykonywana na własny rachunek i na własne ryzyko, samo przez się nie jest przeszkodą do powstania prawa do świadczeń z powodu braku pracy, a staje się tą przeszkodą dopiero, gdy jest powodem pozostawania ubezpieczonego bez zajęcia, uzasadniającego obowiązek ubezpieczenia. Do istoty takiego zajęcia należy przede wszystkim, jak to wynika z art. 2 p. 1 rozporządzenia, aby ono było pracą zależną, a więc pracą wykonywaną na rachunek i ryzyko osoby drugiej. W razie więc, gdy ubezpieczony czyni starania celem znalezienia takiej pracy, lecz są one bezskuteczne, brak podstawy do przyjęcia, że przyczyną pozostawania bez pracy jest gospodarcze usamodzielnienie się. Jeżeli zaś gospodarcze usamodzielnienie się samo przez się nie jest przeszkodą do nabycia prawa do świadczeń z powodu braku pracy, to przez pozostawanie bez pracy jako jeden z warunków wymaganych w ust. 1 art. 17 do nabycia prawa do świadczeń z powodu braku pracy rozumieć należy pozostawanie bez pracy zależnej, oczywiście jednak — jak to wynika z celu zasiłków, o których mowa — zarobkowej. Kto zatem utracił zajęcie, które było podstawą ubezpieczenia, i wykonywa pracę samodzielną, nie jest z powodu wykonywania tej pracy pozbawiony prawa do zasiłku, jeżeli czyni starania celem znalezienia pracy zależnej. Obowiązek czynienia tych starań ograniczony jest w myśl art. 17 ust. 1 p. 2 do wyszukania zajęcia odpowiedniego w rozumieniu art. 18 i 19. Kwestii zaś, czy ubezpieczony winien być uważany za pozostającego bez pracy w rozumieniu art. 17 ust. 1 p. 2 także w razie, gdy przyjął zajęcie nieodpowiednie, NTA nie miał potrzeby rozpatrywać, gdyż kwestia ta w niniejszej sprawie nie wchodzi pod uwagę.

Starania o zajęcie winny być oczywiście oparte na rzeczywistym zamiarze przyjęcia zajęcia. Starania te nie mają zatem istotnego znaczenia, gdy z zakresu trwałego zaangażowania środków, czasu i sił danej osoby w związku z wykonywanymi przez daną osobę samodzielnymi czynnościami zarobkowymi wynika niewątpliwie, że czynności te mają charakter gospodarczego usamodzielnienia się (art. 17 ust. 3 p. 1), powodującego pozostawanie bez zajęcia, uzasadniającego obowiązek ubezpieczenia, i że wobec tego poszukiwanie pracy zależnej jest tylko symulacją.

Gdy zaś władza pozwana uznała nabycie sklepu i prowadzenie go przez skarżącego samo przez się za przeszkodę do spornego zasiłku, należało zaskarżone orzeczenie uchylić jako niezgodne z ustawą.

Kwestię, poruszoną przez władzę pozwaną w odpowiedzi na skargę, czy co do skarżącego spełnione są warunki do zawieszenia świadczeń w myśl art. 50 p. 1 rozporządzenia z 24 listopada 1927, NTA pominął, gdyż zaskarżonego orzeczenia nie oparto na tym przepisie.

## 2331.

## UBEZPIECZENIE PRACOWNIKÓW UMYSŁOWYCH.

### Prawo do zasiłku: Warunek pozostawania bez pracy[1].

**Osoba, wykonująca pracę zarobkową zależną, chociażby nie podlegającą obowiązkowi ubezpieczenia, nie może być uważana za pozostającą bez pracy w rozumieniu art. 17 ust. 1 p. 2 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 o ubezp. prac. umysł. poz. 911 Dz. Ust.** (Teza).

Wyrok NTA z 4 czerwca 1936 l. rej. 7745/33 w sprawie Izaaka Borensztejna przeciw Wojewodzie poleskiemu w przedmiocie świadczeń na wypadek braku pracy.

Według zaświadczenia firmy „Singer Sewing Machine Company, Oddział w Brześciu“ z 12 lutego 1931 Izaak Borensztejn był zatrudniony w wymienionej firmie w charakterze kontrolera od 1 stycznia 1930 do 31 stycznia 1931, otrzymując wynagrodzenie za pracę w postaci płacy miesięcznej, a od 1 lutego 1931 według oświadczenia Centrali tejże firmy w Warszawie z 22 kwietnia 1932 zaczął pełnić czynności starszego komisjonera, pobierając prowizję od każdej sprzedanej maszyny.

Na skutek zgłoszonego przez Borensztejna roszczenia o świadczenia na wypadek braku pracy z powodu utraty zajęcia kontrolera w wymienionej wyżej firmie Zakład Ubezpieczeń Pracowników Umysłowych w Warszawie decyzją z 9 marca 1931 przyznał Borensztejnowi żądane świadczenia na okres 9 miesięcy począwszy od 1 lutego 1931 do 31 października 1931, lecz następnie po stwierdzeniu, że Borensztejn objął w oznaczonej firmie zatrudnienie w charakterze starszego komisjonera, decyzją z 2 maja 1932 wstrzymał na mocy art. 17 ust. 1 p. 2 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 poz. 911 Dz. Ust. wymienione wyżej

---

[1] Por. OPA 2329/38, 2330/38, 2332/38 i n.

świadczenia i pismem z 20 maja 1932 zażądał od Borensztejna na zasadzie art. 60 powołanego rozporządzenia zwrotu nieprawnie pobranych zasiłków za 7 miesięcy, wynoszących sumę 1.666 zł 20 gr.

Od tej decyzji odwołał się Borensztejn do Wojewody poleskiego, który orzeczeniem z 16 sierpnia 1933 odwołania nie uwzględnił i utrzymał w mocy decyzję Z. U. P. U. z 2 maja 1932. W uzasadnieniu Wojewoda powołał się na przytoczony wyżej stan faktyczny sprawy i na przepis art. 17 ust. 1 p. 2 rozp. oraz zaznaczył, że podniesiona w odwołaniu okoliczność, iż rekurent, zatrudniony od 1 lutego 1931 w charakterze starszego komisjonera, nie podlegał obowiązkowi ubezpieczenia, zatem nie może być uznany w tym okresie za nie pozostającego bez pracy, nie znajduje żadnego oparcia w powołanym przepisie prawa i nie posiada dla sprawy istotnego znaczenia, gdyż w kwestii przyznania zasiłku, zgodnie z pomienionym przepisem, miarodajny jest jedynie fakt pozostawania ubezpieczonego bez pracy.

Powyższe orzeczenie Wojewody poleskiego Borensztejn zaskarżył do NTA, który rozważył co następuje:

Skarżący podnosi w skardze, że zatrudnienie go w charakterze starszego komisjonera w wymienionej wyżej firmie w okresie od 1 lutego 1931 nie pozbawia go prawa do świadczeń na wypadek braku pracy z powodu utraconego zajęcia kontrolera w tejże firmie, ponieważ z tytułu tego nowego zatrudnienia skarżący nie podlegał obowiązkowi ubezpieczenia, i celem uzasadnienia powyższego twierdzenia powołuje się na § 33 rozporządzenia Ministra Pracy i O. S. z 22 grudnia 1927 poz. 1016 Dz. Ust., wywodząc, że przepis p. 2 ust. 1 art. 17 wcale nie wyłącza prawa do świadczeń tych osób, które w okresie ubezpieczenia posiadały zajęcie nie uzasadniające obowiązku ubezpieczenia lub też takie zajęcie w okresie bezrobocia objęły.

Wywody te nie są trafne. Przede wszystkim nietrafnie powołuje się skarżący na § 33 rozporządzenia min. z 22 grudnia 1927 poz. 1016 Dz. Ust., albowiem przepis ten w okresie, którego dany spór dotyczy, już nie obowiązywał, gdyż został uchylony § 47 rozporządzenia Ministra Pracy i O. S. z 13 czerwca 1930 poz. 459 Dz. Ust., które, będąc ogłoszone 1 sierpnia 1930, weszło w życie w myśl § 46 w miesiąc po jego ogłoszeniu tj. 1 września 1930. W przepisach zaś tego ostatniego rozporządzenia min. przytoczone wyżej wywody skargi nie znajdują żadnego oparcia. Nie znajdują one również żadnego oparcia i w postanowieniu p. 2 ust. 1 art. 17 rozporządzenia o ubezp. prac. umysł. Z celu bowiem omawianego ubezpieczenia, zmierzającego do uchylenia bądź do złagodzenia szkód materialnych, powstałych dla pracownika umysłowego wskutek utraty zajęcia zależnego (art. 1 p. 1 rozp.), i z przeznaczenia zasiłku na wypadek braku pracy (art. 15 p. A. 1.) wynika, że postanowienie p. 2 ust. 1 art. 17 pod pozostawaniem

bez pracy ma na myśli brak zarobkowej pracy zależnej w ogóle, a nie tylko pracy będącej dla ubezpieczonego zajęciem odpowiednim w rozumieniu art. 18 i 19 lub uzasadniającej obowiązek ubezpieczenia; zaznaczenie zaś w tymże postanowieniu, że ubezpieczony dla uzyskania prawa do świadczeń ma pozostawać nieprzerwanie bez pracy „z powodu niemożności znalezienia odpowiedniego zajęcia", wskazuje tylko na to, że bezpośrednią przyczyną pozostawania bez pracy ubezpieczonego ma być brak odpowiedniego zajęcia i że zatem ubezpieczony, pozostający bez pracy, może odmówić przyjęcia zaofiarowanego mu zajęcia, o ile nie odpowiada ono warunkom art. 18 lub o ile zachodzą warunki przewidziane w art. 19 rozp., nie tracąc przez to bynajmniej prawa do świadczeń na wypadek braku pracy. Skoro więc skarżący w odwołaniu do II instancji administracyjnej nie twierdził bynajmniej, że zajęcie jego na stanowisku starszego komisjonera wspomnianej firmy nie było pracą zarobkową, a tylko wskazywał na to, że zarobki jego na tym stanowisku są mniejsze od wynagrodzenia otrzymywanego na poprzednim stanowisku kontrolera tejże firmy, to w przyjęciu przez władzę pozwaną, iż skarżący nie pozostawał bez pracy i że zatem nie posiadał zasadniczego warunku, wymaganego art. 17 ust. 1 p. 2 dla przyznania mu zasiłku na wypadek braku pracy, NTA nie dopatrzył się ani nielegalności, ani sprzeczności ze stanem faktycznym w aktach sprawy uwidocznionym. Kwestia zaś wysokości zarobków skarżącego jest obojętna dla sprawy, gdyż, pomijając nawet, czy w danym wypadku zajęcie starszego komisjonera wspomnianej firmy pod względem warunków materialnych mogłoby być uważane za zajęcie nieodpowiednie dla skarżącego w rozumieniu art. 19 p. 1 rozp., przyjęcie tego zajęcia przez skarżącego wykluczało już samo przez się możność zastosowania względem niego postanowienia art. 17 ust. 1 p. 2. Wobec tego podniesiona przez skarżącego w odwołaniu do Urzędu Wojewódzkiego okoliczność, iż zarobki jego jako starszego komisjonera wspomnianej wyżej firmy były mniejsze od wynagrodzenia, otrzymywanego na poprzednim stanowisku kontrolera tejże firmy, nie miała istotnego znaczenia dla sprawy, o ile chodzi o odmowę skarżącemu prawa do świadczeń na wypadek braku pracy z powodu braku warunku wymaganego powołanym wyżej przepisem, a zatem i pominięcie tej okoliczności w motywach zaskarżonego orzeczenia nie może być poczytywane za naruszenie form postępowania ze szkodą dla skarżącego. Co się tyczy natomiast charakteru zatrudnienia skarżącego na stanowisku starszego komisjonera, tj. czy praca jego w tym charakterze była pracą zależną czy też pracą samodzielną, która by mogła być w danym przypadku uważana za gospodarcze usamodzielnienie się skarżącego w rozumieniu p. 1 ust. 3 art. 17, to tej kwestii władza pozwana w zaskarżonym orzeczeniu rozważać nie miała potrzeby, gdyż skarżący wyraźnie oświadczył w odwołaniu do Urzędu

Wojewódzkiego, że przez przyjęcie zajęcia starszego komisjonera gospodarczo nie usamodzielnił się i że czynności jego jako starszego komisjonera pokrywały się zupełnie z czynnościami jego jako kontrolera, wobec czego zarzut skargi co do naruszenia form postępowania administracyjnego przez nierozważenie przez władzę pozwaną, w jakim charakterze skarżący był zatrudniony od 1 lutego 1931, okazał się również nieuzasadniony.

Kierując się powyższymi rozważaniami, NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

## 2332.

## UBEZPIECZENIE PRACOWNIKÓW UMYSŁOWYCH.

### Prawo do zasiłku: Warunek pozostawania bez pracy[1].

**Przyjęcie zajęcia zarobkowego chociażby ze względu na wysokość wynagrodzenia nieodpowiedniego w rozumieniu art. 19 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 o ubezp. prac. umysł. poz. 911 Dz. Ust., jest w myśl art. 17 tego rozporządzenia przeszkodą do powstania prawa do świadczeń na wypadek braku pracy.** (Teza).

Wyrok NTA z 4 listopada 1936 l. rej. 3710/34 w sprawie Józefa Kamińskiego przeciw Komisariatowi Rządu m. st. Warszawy w przedmiocie świadczeń ze strony Zakładu Ubezpieczeń Społ.

Zakład Ubezpieczeń Pracowników Umysłowych w Warszawie decyzją z 14 marca 1932 przyznał Kamińskiemu na czas od 1 marca 1932 do 30 listopada 1932 zasiłek z powodu braku pracy, przewidziany w art. 15 ust. A p. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 poz. 911 Dz. Ust., i postanowił zgłosić go do ubezpieczenia w tym okresie na wypadek choroby oraz opłacać odnośne składki ubezpieczeniowe w całości z własnych funduszów, a decyzją z 13 lutego 1933 uchylił powyższą decyzję z 14 marca 1932 i powołując się na art. 60 wymienionego wyżej rozporządzenia zobowiązał Kamińskiego do zwrotu tak pobranych rat zasiłku jak i wpłaconych przez Zakład składek za ubezpieczenie na wypadek choroby.

Komisariat Rządu na m. Warszawę orzeczeniem z 27 lutego 1934 nie uwzględnił odwołania Kamińskiego od powyższej decyzji z 13 lutego 1933,

---

[1] Por. OPA 2329/38, 2330/38, 2331/38, 2333/38, 2334/38.

zaznaczając w motywach m. i., że w art. 17 rozporządzenia z 24 listopada 1927 uzależniono prawo do świadczeń na wypadek braku pracy m. i. od pozostawania danej osoby nieprzerwanie bez pracy z powodu niemożności znalezienia odpowiedniego zajęcia, że tymczasem odwoławca pracował od dnia 15 lutego 1932 w charakterze dyrektora firmy „Spółdzielnia inkasowo-kredytowa z ogr. odp. w Warszawie" i że twierdzenie jego, iż z tytułu tego zatrudnienia nie pobierał żadnego wynagrodzenia, nie wchodzi pod uwagę, gdyż według protokołów, sporządzonych przez kontrolerów Z. U. P. U. w dniu 6 lutego 1933, nadwyżka w kwocie 2.290 zł w dochodach spółdzielni przyznana została trzem członkom zarządu a między nimi Kamińskiemu do równego podziału, poza tym zaś za zajęcie odpowiednie w rozumieniu art. 17 rozp. uważać należy zajęcie uzasadniające obowiązek ubezpieczenia, dla tego zaś obowiązku nie jest — jak to wynika z art. 2 ust. 1, art. 14 ust. 2, art. 17 ust. ost. i art. 36 ust. 2 rozp. — wymagane, aby zatrudnienie było połączone z wynagrodzeniem.

Na to orzeczenie Komisariatu Rządu Kamiński wniósł skargę do NTA, który, rozpatrując sprawę w granicach tejże skargi, rozważył co następuje:

Jak to NTA wyjaśnił w wyroku z 29 maja 1936 l. rej. 5349/33[1] w sprawie Mariana Leszczyńskiego i w wyroku z 4 maja 1936 l. rej. 5588/34 w sprawie Józefa Ajzenbanda, z celu ubezpieczenia na wypadek braku pracy wynika, że pozostawanie bez pracy, jako ustanowiony w art. 17 ust. 1 p. 2 rozporządzenia z 24 listopada 1927 warunek do nabycia prawa do świadczeń, których ten artykuł dotyczy, oznacza pozostawanie bez pracy zarobkowej. Pod uwagę wchodzi przy tym, jak to również wyjaśniono we wspomnianym wyżej wyroku z 29 maja 1936, tylko praca zależna, a więc wykonywana na rachunek i ryzyko osoby drugiej.

Okoliczność zatem, czy zatrudnienie skarżącego w charakterze dyrektora spółdzielni było połączone z wynagrodzeniem, ma znaczenie istotne. Wobec tego zaskarżone orzeczenie, o ile je oparto na odmiennym zapatrywaniu, należało uchylić jako niezgodne z prawem.

O ile chodzi o wysokość ewentualnego wynagrodzenia skarżącego, to mogłoby ono mieć znaczenie istotne dla kwestii, czy powyższe zatrudnienie skarżącego było nieodpowiednie w rozumieniu art. 19 rozp. Skutki prawne tej nieodpowiedniości są jednak ograniczone. Mianowicie ubezpieczonemu wolno nie przyjąć zajęcia nieodpowiedniego, i fakt tego nieprzyjęcia nie może być — jak to wynika z art. 17 ust. 1 p. 2 — uważany za przeszkodę do przyznania świadczeń z powodu braku pracy. Ubezpieczony jednak, który przyjął zajęcie wprawdzie zarobkowe lecz ze względu na wysokość wynagrodzenia nieodpowiednie, nie jest uprawniony do żądania świadczeń z powodu braku pracy. Pozostawanie bowiem nieprzerwanie

---

[1] OPA 2330/38.

bez zależnej pracy zarobkowej jest — jak to wynika z ostatnio wymienionego przepisu — bezwzględnym warunkiem do nabycia prawa do świadczeń. Od zasady tej nie ustanowiono żadnego wyjątku. W szczególności wyjątku w tym względzie nie można dopatrzyć się w części tego samego przepisu, dotyczącej niemożności znalezienia odpowiedniego zajęcia. Z części tej bowiem wynika jedynie, że ubezpieczony nawet w razie, gdy faktycznie pozostaje bez pracy, nie nabywa prawa do świadczeń, jeżeli ten stan bez pracy nie jest spowodowany niemożnością znalezienia odpowiedniego zajęcia.

Skarżący nie odmawia zgodności z rzeczywistością dokonanemu przez władzę pozwaną stwierdzeniu, że wraz z dwoma innymi członkami zarządu spółdzielni otrzymał kwotę 2.290 zł (763 zł na osobę), a natomiast podnosi, że władza pozwana nie zbadała ani tytułu pobrania powyższej sumy, ani czasu za jaki ona przypadła. Zarzut ten, o ile chodzi o wspomniany tytuł, nie jest uzasadniony, gdyż w protokołach, powołanych w zaskarżonym orzeczeniu, kontrolerzy Z. U. P. U. stwierdzili na podstawie ksiąg spółdzielni, że wspomniana wyżej suma została wypłacona na poczet wynagrodzenia członków zarządu. O ile zaś chodzi o czas, za który wynagrodzenie to wypłacono, to w tym względzie protokoły kontrolerów nie zawierają dostatecznego wyjaśnienia. W kwestii tego czasu stan faktyczny sprawy wymaga więc uzupełnienia. W następstwie tego należało zaskarżone orzeczenie, o ile je oparto na tym, że skarżący otrzymywał wynagrodzenie za swoją pracę w spółdzielni, uchylić na podstawie art. 84 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) z powodu wadliwego postępowania.

Wywody skarżącego, że Komisariat Rządu przyjmując, iż skarżący był od 15 lutego 1932 zatrudniony w spółdzielni, nie był uprawniony do zobowiązania skarżącego do zwrotu zasiłku za czas od dnia pierwszego tego miesiąca, upadają już z tego powodu, że według art. 47 ust. 2 rozp. zasiłek na wypadek braku pracy przysługuje tylko za pełne miesiące pozostawania bez pracy.

## 2333.

## UBEZPIECZENIE PRACOWNIKÓW UMYSŁOWYCH.

### Prawo do zasiłku: Warunek pozostawania bez pracy[1].

**Praca niezarobkowa nie jest w myśl art. 17 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 poz. 911 Dz. Ust. przeszkodą do nabycia pra-**

[1] Por. OPA 2329/38 i n., 2334/38.

**wa do świadczeń, których ten przepis dotyczy, także i w tym razie, gdy stwarza obowiązek ubezpieczenia.** (Teza).

Wyrok NTA z 23 kwietnia 1937 l. rej. 10.155/34 w sprawie Dawida Rosenberga przeciw Komisariatowi Rządu m. st. Warszawy w przedmiocie świadczeń na wypadek braku pracy.

Decyzją z 20 lutego 1933 Zakład Ubezpieczeń Pracowników Umysłowych w Warszawie przyznał Dawidowi Rosenbergowi z powodu utraty z dniem 14 stycznia 1933 zajęcia agenta-inkasenta w fabryce wyrobów szklanych B. Wajnberga zasiłek na wypadek braku pracy w kwocie **156 zł** miesięcznie na okres od 1 stycznia do 14 lipca 1933. Na skutek zgłoszenia w dniu 12 września 1933 przez firmę „Bracia Lejzerowicz" do ubezpieczenia D. Rosenberga jako zatrudnionego w tej firmie w charakterze buchaltera od 1 września 1933 za wynagrodzeniem miesięcznym w wysokości 60 zł, podniesionym następnie od 1 października 1933 według dodatkowego zgłoszenia pracodawcy z 2 listopada 1933 do 90 zł, Z. U. P. U. zarządził sprawdzenie wymienionych okoliczności przez kontrolera, który stwierdził, że księgi buchalteryjne były prowadzone przez D. Rosenberga od 1 stycznia 1933, a książka list płac — od 12 lutego 1933, i że według oświadczenia B. Lejzerowicza D. Rosenberg do 1 września 1933 żadnego wynagrodzenia nie pobierał. Na podstawie powyższych ustaleń Z. U. P. U. decyzją z 30 grudnia 1933 orzekł, że D. Rosenberg z tytułu zatrudnienia go w charakterze buchaltera w firmie „Bracia Lejzerowicz" podlega w myśl art. 3 p. 6 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 poz. 911 Dz. Ust. obowiązkowi ubezpieczenia również od 1 stycznia do 31 sierpnia 1933, przy czym jako płacę podstawową dla obliczenia składek ubezpieczeniowych przyjął 60 zł, ustaloną art. 14 ust. 2 cyt. rozporządzenia dla osób, nie otrzymujących za swoje usługi żadnego wynagrodzenia. Po uprawomocnieniu się tej decyzji Z. U. P. U. decyzją z 31 stycznia 1934 na mocy art. 17 ust. 1 p. 2 cyt. wyżej rozporządzenia uchylił poprzednią swoją decyzję z 20 lutego 1933, przyznającą D. Rosenbergowi zasiłek z powodu braku pracy, i odmówił przyznania tego zasiłku wobec niepozostawania Rosenberga nieprzerwanie bez pracy z powodu niemożności znalezienia odpowiedniego zajęcia, a w konsekwencji tego decyzją z 13 marca 1934 zażądał od niego zwrotu wszystkich wypłaconych mu tytułem rzeczonego zasiłku sum oraz opłaconych za niego składek za ubezpieczenie go na wypadek choroby.

Od tych decyzji odwołał się D. Rosenberg do Komisariatu Rządu na m. st. Warszawę, który orzeczeniem z 18 września 1934 odwołania nie uwzględnił i utrzymał w mocy zaskarżone decyzje Z. U. P. U. W uzasadnieniu orzeczenia Komisariat Rządu powołał się na art. 17 ust. 1 p. 2

i art. 60 ust. 1 rozporządzenia i wyjaśnił, że rekurent po utracie zatrudnienia w firmie „B. Wajnberg“ pracował jako buchalter w firmie „Bracia Lejzerowicz“ i z tytułu tego zatrudnienia został uznany prawomocną decyzją Z. U. P. U. z 30 grudnia 1933 za podlegającego obowiązkowi ubezpieczenia z płacą podstawową 60 zł, jako pracownik bezpłatny, a zatem w okresie korzystania z zasiłków nie pozostawał bez pracy z powodu niemożności znalezienia odpowiedniego zajęcia, okoliczność zaś, że rekurent pracował grzecznościowo, jest obojętna dla oceny niewątpliwego niepozostawania bez pracy, wobec czego orzeczenie Zakładu, odmawiające rekurentowi prawa do zasiłku w okresie, w którym on był zatrudniony i podlegał obowiązkowi ubezpieczenia, jest prawnie uzasadnione i słuszne.

W skardze do NTA Rosenberg zarzuca obrazę art. 17 ust. 1 p. 2 rozp., wywodząc w uzasadnieniu tego zarzutu, że stanowisko władzy pozwanej, iż nawet wykonywanie bezpłatnej pracy jest przeszkodą do otrzymania zasiłku na wypadek braku pracy, jest sprzeczne z powołanym przepisem, który, wymieniając jako jeden z warunków uprawnienia do świadczeń na wypadek braku pracy pozostawanie bez pracy, ma oczywiście na myśli pracę dającą dochód.

Zarzut ten jest uzasadniony. Jak to już NTA orzekł i szczegółowo uzasadnił w szeregu wyroków, np. w wyrokach z 13 stycznia 1936 l. rej. 1649/33, z 24 lutego 1936 l. rej. 7746/33 (Zb. wyr. nr 1196 A)[1], z 4 maja 1936 l. rej. 5588/34, z 4 czerwca 1936 l. rej. 7745/33 (Zb. wyr. nr 1194 A)[2] i z 4 listopada 1936 l. rej. 3710/34 (Zb. wyr. nr 1241 A)[3], — pozostawanie bez pracy, jako ustanowiony w art. 17 ust. 1 p. 2 rozporządzenia z 24 listopada 1927 warunek do nabycia prawa do świadczeń na wypadek braku pracy oznacza pozostawanie bez zarobkowej pracy zależnej. Praca choćby zależna lecz nie zarobkowa, czyli bezpłatna, nie jest więc przeszkodą do nabycia prawa do tych świadczeń. Celem ich bowiem jest udzielenie ubezpieczonemu pomocy materialnej z tego powodu, że utracił zatrudnienie, które przynosiło mu dochód. Ze względu na ten cel jest dla prawa do świadczeń, o których mowa, bez znaczenia, czy praca bezpłatna, wykonywana w okresie, na który świadczenia te przyznano, stwarza obowiązek ubezpieczenia, czy też nie, zwłaszcza, że według art. 17 ust. 4 prawo do zasiłku na wypadek braku pracy nie przysługuje ubezpieczonemu, który w ostatnio utraconym zajęciu nie otrzymywał żadnego wynagrodzenia.

Kierując się tymi rozważaniami należało zaskarżone orzeczenie uchylić jako niezgodne z prawem.

---

[1] OPA 2329/38.

[2] OPA 2331/38.

[3] OPA 2332/38.

Wyrok powyższy stanowi ustalenie judykatury NTA co do kwestii, czy niezarobkowe zajęcie o charakterze pracy zależnej unicestwia prawo do świadczeń na wypadek braku pracy wobec art. 17 ust. 1 p. 2 rozp. o ubezp. prac. umysł., wymagającego pozostawania bez pracy z powodu niemożności znalezienia odpowiedniego zajęcia. Trybunał uznaje, że niezarobkowe zajęcie takiej przeszkody nie stanowi, powołując się na 5 dawniejszych wyroków swoich w tym samym sensie (wszystkie z 1936 r.). Zasady obecnego wyroku są już przytoczone w całości w najwcześniejszym z nich — z 24 lutego 1936, OPA 2329/38.

Rozstrzygnięcie tej spornej kwestii uważam za trafne, choć nastręcza ono poważne wątpliwości de lege ferenda.

Wszystkie te zgodne wyroki odwołują się przede wszystkim do celu ubezpieczenia na wypadek braku pracy, którym jest zapewnienie minimalnych środków utrzymania ubezpieczonym, którzy utracili zarobkową pracę zależną, dającą im te środki. Kto w czasie braku pracy przyjmuje pracę zależną bezpłatną, nie doznaje (na razie przynajmniej, bo praca ta może być przygotowawczą do płatnego zajęcia) żadnej ulgi w swym położeniu, nie nabywa stąd żadnych środków utrzymania, a więc co do zaspokojenia najniezbędniejszych potrzeb życiowych jest w takich samych warunkach, jak gdyby żadnej pracy nie miał.

Takiemu wysunięciu na naczelne miejsce celu ustawy możnaby przeciwstawić zarzut, że jest to dopuszczalne o tyle tylko, o ile szczególne przepisy dla danej materii, tj. art. 17—19 rozp., nie dają dość jasnych wskazówek.

Niestety jednak artykuły te same przez się nie prowadzą do wniosków zupełnie pewnych, nie budzących żadnych zastrzeżeń. Z jednej strony wynika z nich, że nie chodzi o całkowitą, bezwzględną niemożność znalezienia przez bezrobotnego jakiegokolwiek zajęcia, lecz tylko o niemożność znalezienia przezeń „odpowiedniego zajęcia" w rozumieniu art. 18 i 19. Skłaniałoby to do wniosku, że bezpłatne zajęcie takim odpowiednim zajęciem nie jest, jeżeli nie jest nim nawet zajęcie tylko gorzej płatne, niż to przyjęte jest w miejscu nowego zatrudnienia (art. 19 ust. 1), a zatem i posiadanie takiego zajęcia nie powinnoby stać na przeszkodzie prawu do świadczeń z powodu braku pracy.

Z drugiej strony wszakże zważyć trzeba, że z wyrażenia: „pozostający bez pracy obowiązany jest przyjąć" (zajęcie odpowiednie) w dwu ostatnich ustępach art. 18 — wynika (a stosuje się to także i do art. 19), że istnieje tu tylko prawo samego bezrobotnego do nieprzyjmowania zajęć zarobkowych, ustawowo uznanych za nieodpowiednie. Jeżeli jednak bezrobotny takie zajęcie przyjmie, choć mógł je odrzucić bez żadnego uszczerbku dla siebie — to już nie jest on „pozostającym nieprzerwanie bez pracy" i nie może korzystać ze świadczeń na wypadek braku pracy. Kto takie pośledniejsze zajęcie przyjął, nie jest już bezrobotnym i słusznie judykatura NTA odmawia mu prawa do świadczeń z powodu braku pracy (np. wyrok z 4 czerwca 1936, OPA 2331/38).

Czy jednak z tego, że przyjęcie nieodpowiedniego w myśl art. 18 i 19 zależnego zajęcia zarobkowego pozbawia prawa do świadczeń dla pozbawionych pracy, wynikać ma, że i przyjęcie bezpłatnego zajęcia także powoduje utratę prawa do tych świadczeń ubezpieczeniowych? Czyż w ten sposób bezpłatne zajęcie miałoby być po prostu zajęciem „maksymalnie nieodpowiednim" ze skutkami prawnymi takimi samymi jak dla każdego w ogóle zajęcia nieodpowiedniego?

Byłoby to chyba rozumowanie zbyt uproszczone, skoro art. 18 i 19 zajmują się zajęciami zależnymi, mniej korzystnymi dla ubezpieczonego od jego zajęć normalnych pod względem wynagrodzenia, pełnej realizacji jego wykształcenia zawodowego, uzdolnienia osobistego itp., ale które to zajęcia mniej korzystne w każdym

razie — w mniejszej czy większej mierze — zaspokajają jego najniezbędniejsze potrzeby życiowe, a przez to samo usuwają potrzebę świadczeń dla pozbawionych pracy. Natomiast przy zajęciu bezpłatnym — poza jego nieodpowiedniością według art. 18 i 19 — brak jakiegokolwiek ułatwienia sytuacji życiowej ubezpieczonego, a więc brak tego właśnie podstawowego czynnika, dla którego — w drodze wykładni — odmawia się świadczeń z ubezpieczenia na wypadek braku pracy bezrobotnemu, który objął zajęcie nieodpowiednie.

Skoro bezpłatne zajęcie jest nie tylko „nieodpowiednie", ale ponadto w niczym ubezpieczonego nie zabezpiecza, to jest już co najmniej wysoce wątpliwe, czy można je traktować tak samo jak każde inne nieodpowiednie zajęcie, czy też nie należy go raczej uznać za nieodpowiednie zajęcie o zupełnie szczególnych właściwościach, bo w niczym nie wpływające na trwającą i nadal u ubezpieczonego zupełną niemożność zaspokojenia jakichkolwiek potrzeb życiowych.

Przy takim stosunku omawianej tu szczególnej sytuacji do przepisów art. 17—19, które ją regulują, odwoływanie się także do celu ustawy nie powinno być uważane za wykładnię zbyt swobodną i dlatego nieprawidłową.

Przyjętej wykładni art. 17 możnaby postawić i inne jeszcze zarzuty. Czy np. okoliczność, że zajęcie zależne bezpłatne uzasadnia obowiązek ubezpieczenia także na wypadek braku pracy według art. 14 ust. 2, nie wyłącza prawa do świadczeń u takiego obowiązkowo ubezpieczonego, skoro w przeciwnym razie byłby on równocześnie i ubezpieczonym na wypadek braku pracy i korzystającym ze świadczeń tego ubezpieczenia? Wydaje się, że nie. Prawo z 1927 r. — szczególnie w zakresie ubezpieczenia na wypadek braku pracy — nie ustaliło tak ścisłego powiązania tych dwu dziedzin, aby wszędzie, gdziekolwiek powstaje obowiązek ubezpieczenia, zawsze i bezwarunkowo ustawało prawo do świadczeń analogicznych (i odwrotnie), a współistnienie jednego i drugiego było niemożliwe. Raczej obowiązek ubezpieczenia został szczególnie szeroko rozciągnięty (m. i. i na zajęcia zupełnie bezpłatne), aby zapewnić ubezpieczonym maximum okresów, policzalnych do ubezpieczenia, zaś prawo do świadczeń jest już poddane różnym ograniczeniom.

Poza przytoczonym w omawianym wyroku art. 17 ust. 4, gdy ubezpieczony na wypadek braku pracy nie korzysta z zasiłku dla pozbawionych pracy, gdy w ostatnio utraconym zajęciu nie miał żadnego wynagrodzenia, a zatem z upływem pewnego okresu ubezpieczenia bezpośrednio prawo do świadczeń nie powstaje — obowiązek ubezpieczenia i prawo do świadczeń nie są spojone ze sobą w ten sposób, aby okresy ich trwania istniały obok siebie i wzajemnie się wyłączały, także w charakterystycznym przypadku art. 17 ust. ost., dodanym nowelą z 22 marca 1933 poz. 229 Dz. Ust. W tej szczególnej sytuacji istnieje równocześnie i prawo do zasiłków dla pozbawionych pracy na podstawie utraty przez ubezpieczonego jednego (lub więcej) z kilku jego równoczesnych zajęć i obowiązek ubezpieczenia na wypadek braku pracy co do reszty zachowanych zajęć, bądź — w innych okolicznościach — obowiązek ubezpieczenia na podstawie uzyskanego już w okresie świadczeń z powodu braku pracy zajęcia z wynagrodzeniem niższym niż pobierany zasiłek, przy równoczesnym utrzymaniu prawa do tego zasiłku.

Zasada, iż obowiązek ubezpieczenia i prawo do świadczeń z tego samego ubezpieczenia socjalnego wzajemnie się wyłączają w tym samym okresie, nie jest uznana w ubezpieczeniu na wypadek braku pracy, a w niektórych przypadkach jest wyraźnie w ubezpieczeniu tym odrzucona. Zresztą i w ubezpieczeniu emerytalnym prac. umysł. — całkowicie odrębnym — ma ona tylko zupełnie ograniczone, ułamkowe zastosowanie w art. 7 ust. 2: z chwilą powstania prawa do renty inwa-

lidzkiej lub starczej ustaje trwający dotąd obowiązek ubezpieczenia. Ten jednak, kto już jest rencistą, zostaje obowiązkowo ubezpieczony z później uzyskanego zajęcia, o ile ma warunki ustawowe obowiązku ubezpieczenia z art. 2, który to artykuł nie wyłącza od ubezpieczenia ani niezdolnych do wykonywania dawniejszego swego zawodu, ani kobiet w wieku ponad 55 lat, ani wprost pobierających renty inwalidzkie lub starcze.

Możnaby przeciwko przyjętej wykładni wysunąć jeszcze i ten zarzut, że w myśl art. 8 prawa o umowie o pracę prac. umysł. w braku umownego lub zwyczajowego wynagrodzenia pracownik żądać może b e z ż a d n e g o w y j ą t k u wynagrodzenia „odpowiedniego w danych okolicznościach", a zatem wydawać się może, iż zajęć istotnie bezpłatnych na podstawie umowy o pracę prac. umysł. w ogóle nie ma. Byłby to wszakże wniosek mylny. Istnieje co prawda ex lege możność żądania wynagrodzenia przez pracownika, nie będącego praktykantem (art. 4 p. 1), ale ubezpieczenie prac. umysł. liczy się n i e z m o ż l i w o ś c i a m i, l e c z t y l k o z f a k t y c z n y m s t a n e m r z e c z y. Zatem zajęcie bezpłatne pozostaje dla tego ubezpieczenia bezpłatnym, choć mogłoby się stać płatnym w myśl art. 8 i 1 prawa o umowie o pracę prac. umysł. (art. 1 nie dopuszcza umów indywidualnych mniej korzystnych od postanowień tego prawa), skoro w rzeczywistości pracownik, liczący się z niekorzystnymi następstwami dochodzenia swego wynagrodzenia w drodze sądowej pomimo ustalonej z pracodawcą bezpłatności umowy, z roszczeniem o wynagrodzenie na podstawie przytoczonego art. 8 nie występuje i żadnego wynagrodzenia nie osiąga za to swoje zajęcie.

Prawidłowość wykładni, przyznającej według naszego prawa świadczenia z powodu braku pracy ubezpieczonym, którzy przyjęli zajęcia bezpłatne, nie oznacza wcale, aby nie zachodziły tu poważniejsze wątpliwości de lege ferenda i by nie należało zastanowić się nad bardziej restrykcyjnym ujęciem uprawnień ubezpieczonego pracownika w tych okolicznościach. Zwłaszcza budzą wątpliwości okoliczności takie jak w omawianej sprawie, gdzie przez cały prawie okres zasiłków dla pozbawionych pracy ubezpieczony pracuje bezpłatnie, a wkrótce po ukończeniu okresu zasiłkowego zostaje w tej samej firmie (i zapewne z tymi samymi czynnościami) płatnym pracownikiem. Prawo powinno unikać stwarzania sytuacyj, w których bardzo łatwe jest obejście go w drodze zmowy osób interesowanych.

Według austriackiej ustawy o ubezpieczeniu na wypadek bezrobocia z 24 marca 1920 (tekst według rozp. z 22 lutego 1927 Dz. u. p. nr 73 z uwzględnieniem późniejszych nowel — § 10 ust. 2) nie uznaje się za pozbawionego pracy tego, kto w nowoprzyjętym stosunku pracy nie pobiera żadnego wynagrodzenia (łącznie z praktykantami i aplikantami adwokackimi w okresie praktyki sądowej). Wyjątki zachodzą jedynie wtedy, gdy bezrobotny skierowany jest przez właściwą władzę do pewnego przedsiębiorstwa dla wyszkolenia zawodowego. Według ustawy niemieckiej o pośrednictwie pracy i ubezpieczeniu na wypadek bezrobocia z 16 lipca 1927 (Dz. Ust. Rz. str. 187 — § 113 ust. 1 p. 2) wyłączeni są od zasiłków dla pozbawionych pracy ci bezrobotni, którzy ustąpili z zajęcia, uzasadniającego obowiązek ubezpieczenia, a b y b y ć c z y n n i bez wynagrodzenia we własnym lub c u d z y m p r z e d s i ę b i o r s t w i e („um in einem eigenen Betrieb oder in einem fremden ohne Entschädigung tätig zu sein"), co jest przepisem o tyle niedogodnym, iż wymaga ustalenia z a m i a r u u b e z p i e c z o n e g o, dla którego opuścił poprzednią pracę zależną (podobna sytuacja jak według naszego prawa przy gospodarczym usamodziel-

nieniu się pracownika umysłowego). Jak wyjaśnia to znany komentarz do niemieckiej ustawy o pośrednictwie pracy i ubezpieczeniu na wypadek bezrobocia O. Weigerta, 1927, str. 307—8, punkt II 2) pod art. 113, bierze się pod uwagę odpowiedni zamiar pracownika przy opuszczeniu ostatniej pracy, choćby niespełniony w następstwie, a praktycznie miano na uwadze głównie drobnych rolników, opuszczających krótkotrwałe prace najemne, gdy zaczyna się sezon robót rolnych.

Na przyszłość byłoby zatem pożądane takie ustawowe uregulowanie kwestii, iż pozbawionym pracy, przyjmującym bezpłatne zajęcia zależne, przysługują świadczenia z ubezpieczenia na wypadek braku pracy tylko wtedy, gdy zajęcia bezpłatne mają charakter praktyki lub w ogóle niezbędnego przygotowania się do analogicznego zajęcia zarobkowego. Innych zajęć bezpłatnych, jako odpowiadających sytuacjom zupełnie anormalnym, prawo nie powinnoby uznawać lecz traktować je jak zajęcia płatne.

*Mieczysław Baumgart*

**2334.**

# UBEZPIECZENIE PRACOWNIKÓW UMYSŁOWYCH.

## Prawo do zasiłku: Warunek pozostawania bez pracy[1].

**Praca podjęta bez wynagrodzenia a jedynie w celu zrealizowania należności z innego tytułu nie jest w myśl art. 17 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 poz. 911 Dz. Ust. przeszkodą do nabycia prawa do świadczeń, których ten przepis dotyczy.** (Teza).

Wyrok NTA z 18 czerwca 1937 l. rej. 11.283/34 w sprawie Zakładu Ubezpieczeń Pracowników Umysłowych w Warszawie przeciw Komisarzowi Rządu na m. st. Warszawę w przedmiocie przyznania Aleksandrowi Kramareffowi prawa do świadczeń z powodu braku pracy.

Aleksander Kramareff został w dniu 31 grudnia 1932 zwolniony z zajmowanego od r. 1926 stanowiska delegata parcelacyjnego w Banku Ziemiańskim w Warszawie. W związku z tym zwolnieniem Zakład Ubezpieczeń Pracowników Umysłowych w Warszawie decyzją z 27 marca 1933 przyznał Kramareffowi na okres od 1 lutego 1933 do 31 lipca 1933 świadczenia na wypadek braku pracy, przewidziane w rozporządzeniu Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 poz. 911 Dz. Ust.

W dniu 26 czerwca 1933 kontroler Zakładu stwierdził protokolarnie, że Kramareff ustną umową, zawartą z Bankiem Ziemiańskim, zobowiązał

---

[1] Por. OPA 2329/38 i n.

się wykonywać od 1 stycznia 1933 prace celem dokończenia rozpoczętych już przez siebie parcelacyj majątków i że wymieniony Bank pismem z 24 kwietnia 1933 przyznał mu za I kwartał 1933 kwotę 324 zł 76 gr z tytułu prowizji oraz kwotę 19 zł 78 gr z tytułu inkasa weksli. Mając to ustalenie na względzie Zakład decyzją z 1 sierpnia 1933 uchylił swoją decyzję z 27 marca 1933, ponieważ Kramareff w okresie zasiłkowym nie pozostawał bez pracy.

Od tej decyzji Kramareff wniósł odwołanie i na poparcie go przedłożył zaświadczenie Banku Ziemiańskiego z 11 stycznia 1934. Komisariat Rządu na m. st. Warszawę orzeczeniem... z 31 października 1934 uchylił decyzję Z. U. P. U. z 1 sierpnia 1933... i uznał, że Kramareff nie był w r. 1933 zatrudniony względnie nie pobierał wynagrodzenia za swoją pracę, spełnianą w tym roku.

Na to orzeczenie z 31 października 1934 wniósł Z. U. P. U. skargę do NTA, który... rozważył co następuje:

Skarżący Zakład zarzuca, że zaskarżonym orzeczeniem naruszono art. 17 ust. 1 p. 2 rozporządzenia z 24 listopada 1927.

Jak to NTA wyjaśnił już w kilku wyrokach (np. w wyroku z 24 lutego 1936 l. rej. 7746/33[1]) praca niezarobkowa nie jest w myśl powyższego przepisu przeszkodą do nabycia prawa do świadczeń, których ten przepis dotyczy.

A właśnie praca Kramareffa w 1933 r. nie była zarobkowa. Skarżący Zakład powołuje się co do charakteru tej pracy na stwierdzenie swego kontrolera w protokole z 26 czerwca 1933, na odwołanie Kramareffa i na poświadczenie Banku z 11 stycznia 1934. W odwołaniu swoim Kramareff stoi na stanowisku, że za pracę, wykonywaną w r. 1933, nie pobierał żadnego wynagrodzenia. W protokole z 26 czerwca 1933 stwierdzono wprawdzie, że Bank przyznał Kramareffowi prowizję za I kwartał 1933, stwierdzenie to jednak nasuwa wątpliwość co do tego, czy dotyczy ono prowizji za pracę wykonaną w tym okresie, czy też prowizji przypadłej w tym okresie, lecz należnej za pracę poprzednią. Te kwestie wyjaśnia szczegółowo poświadczenie z 11 stycznia 1934.

Poświadczeniem tym stwierdzono, że Kramareffowi umową zawartą z nim w r. 1926 przyznano za jego pracę wynagrodzenie składające się ze stałej pensji i z prowizji od wpływów „z rozparcelowanej przez niego ziemi“, że prowizja ta miała mu być wypłacana w miarę wpływów z transakcyj przez niego przeprowadzonych, że w dniu 31 grudnia 1932 zwolniono go z jego stanowiska, że odtąd nie był już pracownikiem Banku, że w r. 1933 wypłacono mu prowizję od transakcyj z okresu przed 31 grudnia 1932 i że celem ogólnego zakończenia parcelacji obiektów rolnych, powie-

---

[1] Por. OPA 2329/38.

rzonych mu w swoim czasie, a w szczególności celem przyśpieszenia obrachunków z nowonabywcami, zainkasowania kwot należnych Bankowi i zawarcia ostatecznych aktów rejentalnych Bank umówił się z Kramareffem, iż w r. 1933 będzie spełniał czynności parcelacyjno-likwidacyjne bez wynagrodzenia za tę swoją pracę a jedynie za zwrotem rzeczywistych kosztów handlowych, związanych z jego wyjazdami do obiektów parcelowanych.

Jak z tych stwierdzeń Banku wynika, Kramareff pracował wprawdzie w r. 1933 dla Banku, za pracę tę jednak nie otrzymywał żadnego wynagrodzenia. Nie mogą bowiem — rzecz jasna — być uważane za wynagrodzenie za pracę kwoty pieniężne, wypłacane Kramareffowi z tytułu zwrotów rzeczywistych kosztów handlowych, związanych z jego wyjazdami. Inne zaś wypłaty, dokonane przez Bank w r. 1933 na rzecz Kramareffa, były wynagrodzeniem za pracę wykonaną przez niego nie w r. 1933 lecz w okresie poprzednim. Korzyścią Kramareffa z jego pracy w r. 1933 mogłoby być chyba tylko przyśpieszenie uzyskania wynagrodzenia za pracę wykonaną w latach poprzednich. Ta korzyść nie nadaje jednak pracy charakteru zarobkowości. Praca zarobkowa jest bowiem pracą zmierzającą do osiągnięcia korzyści materialnych, nienależnych z żadnego innego tytułu. Praca więc zmierzająca tylko do zrealizowania innych należności, jak właśnie praca Kramareffa w r. 1933 zmierzająca do zrealizowania wynagrodzenia za pracę w latach poprzednich, nie może być uważana za pracę zarobkową, zwłaszcza ze względu na to, że celem zasiłków z powodu braku zatrudnienia jest przyjście z tego powodu z pomocą materialną ubezpieczonemu, iż utracił on dochód z wykonywania pracy.

Przytoczony wyżej zarzut naruszenia art. 17 ust. 1 p. 2 rozp. należało wobec tego uznać za nieuzasadniony....

**2335.**

# OCHRONA PRACY.

## Spoczynek niedzielny[1].

**Okoliczność, czy robotnik pracował w niedzielę z własnej inicjatywy czy z polecenia właściciela przedsiębiorstwa, jest bez wpływu na odpowiedzialność z art. 18 ustawy z 18 grudnia 1919 o czasie pracy w przemyśle**

---

[1] Por. OPA 2229/38.

**i handlu poz. 734/33 Dz. Ust., gdy praca ta odbywała się z wiedzą i aprobatą właściciela przedsiębiorstwa.**

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 22 kwietnia 1938 3 K. 2585/37.

Kasacja oskarżonego zarzuca zaskarżonemu wyrokowi obrazę art. 10 ustawy z 18 grudnia 1919 o czasie pracy w przemyśle i handlu poz. 734/33 Dz. Ust. i art. 360 i 379 k. p. k. przez nierozważenie, iż na mocy umowy zbiorowej w związku z rozporządzeniem Ministra Pracy i O. S. z 10 grudnia 1921 o wykonywaniu pracy w piekarstwie poz. 759 Dz. Ust. oskarżony był uprawniony do zatrudniania pracownika w niedzielę w godzinach wieczornych.

Zarzut kasacji jest bezzasadny.

Umowa zbiorowa pomiędzy właścicielami i dzierżawcami piekarń a Związkiem zawodowym robotników spożywczych nie może pozostawać w kolizji a tym więcej nie może uchylić przepisów obowiązujących ustaw i opartych na nich rozporządzeń. Dlatego też, skoro według art. 10 ustawy z 18 grudnia 1919 o czasie pracy w przemyśle i handlu praca w niedziele w zakładach handlowych i przemysłowych jest zabroniona, a stosownie do cyt. rozporządzenia Ministra Pracy i O. S. z 10 grudnia 1921 wymagane jest uprzednie zawiadomienie właściwego urzędu inspekcji pracy, to oskarżony powinien był pod groźbą odpowiedzialności z art. 18 cyt. ustawy zawiadomić inspektora pracy o zamierzonym zatrudnieniu robotników w niedzielę.

Powoływanie się oskarżonego na umowę zbiorową jest bezpodstawne chociażby dlatego, że w samej tej umowie, mianowicie w § 13, jest postanowienie o zatwierdzeniu czasu pracy w piekarni przez inspektora pracy, a ponadto, jak sam oskarżony w kasacji podaje, zatrudniał on robotnika o godzinę wcześniej niż był rzekomo uprawniony.

Okoliczność, czy robotnik pracował w niedzielę z własnej inicjatywy, czy z polecenia oskarżonego, pozostaje bez wpływu na jego odpowiedzialność, skoro działo się to z jego wiedzą i aprobatą.

Z tych zasad SN kasację oskarżonego oddalił.

2336.

# SPRAWY ROLNE.

## Uwłaszczenie: Grunty fundacyjne.

**Grunty fundacyjne nie są zwolnione od uwłaszczenia w myśl ustawy z 20 czerwca 1924 poz. 254/29 Dz. Ust.** (Teza).

Wyrok NTA z 11 stycznia 1937 l. rej. 3554/34 w sprawie Fundacji im. biskupa Jana Cywińskiego i Franciszki Miłkowskiej przeciw Okręgowej Komisji Ziemskiej w Wilnie w przedmiocie uwłaszczenia Bronisława Rzeczyckiego na dzierżawionej ziemi w majątku Motyki w powiecie wilejskim.

...NTA przede wszystkim zajął się zasadniczą i najdalej idącą kwestią, czy ustawa uwłaszczeniowa z 20 czerwca 1924 poz. 254/29 Dz. Ust. ma w ogóle zastosowanie do nieruchomości ziemskich fundacyjnych, i uznał, że takie nieruchomości podlegają działaniu przepisów powołanej ustawy uwłaszczeniowej.

Art. 99 konstytucji z 17 marca 1921 poz. 267 Dz. Ust. głosi m. i., że ustrój rolny Rzeczypospolitej Polskiej ma się opierać na gospodarstwach rolnych, zdolnych do prawidłowej wytwórczości i stanowiących „osobistą własność". Ustawą, mającą za zadanie zrealizowanie powyższej zasady, jest, obok ustawy o wykon. ref. roln. z 28 grudnia 1925 poz. 1/26 Dz. Ust., ustawa uwłaszczeniowa z 20 czerwca 1924, która głosi w art. 1 o uwłaszczeniu b. czynszowników, b. wolnych ludzi i długoletnich dzierżawców, a zatem osób, które od szeregu lat osiadły na jakimś gruncie i prowadzą tam swoje gospodarstwo, a z różnych powodów nie mogły stać się właścicielami tego gruntu. Z tego też powodu wspomniana ustawa uwłaszczeniowa zajmuje się przede wszystkim osobami, które chce uwłaszczyć, a nie gruntami, które uwłaszczeniu podlegają. Nadto Trybunał zauważa, że ustawa uwłaszczeniowa z 20 czerwca 1924 w swym pierwotnym brzmieniu (poz. 617/24 Dz. Ust.), stanowiąc w art. 1, kto może nabyć na własność użytkowane przez siebie grunty, nie wyszczególniała, czyją one są własnością, a zatem w tym względzie nie robiła żadnej różnicy, dokonana zaś nowelą z 19 grudnia 1928 poz. 23/29 Dz. Ust. zmiana m. i. w ust. 1 tegoż art. 1 przez dodanie słów „bez względu na to, czy grunty te stanowią własność państwową, komunalną, czy też prywatną", uwypukliła jeszcze, że wszelkie grunty, bez względu na to, czyją stanowią własność, podlegają uwłaszczeniu; nie ma zatem powodu wyłączać gruntów fundacyjnych spod działania ustawy uwłaszczeniowej, gdyby bowiem ustawodawca wobec tak wyczerpu-

jącego określenia, obejmującego wszelkiego rodzaju grunty, chciał grunty fundacyjne, bądź należące do instytucyj prawa publicznego, wyłączyć spod działania ustawy uwłaszczeniowej, byłby to wyraźnie zaznaczył, tego zaś ustawodawca nie uczynił. Wobec powyższego zarzuty skarżącej Prokuratorii, że grunty fundacyjne, bądź stanowiące własność instytucyj prawa publicznego, jako nie objęte wyliczeniem w art. 1 ustawy uwłaszczeniowej, nie podpadają pod jej działanie, nie znajdują uzasadnienia w powołanej ustawie.

Za powyższym przemawia powołany właśnie przez skarżącą p. d) art. 2 ustawy o wykon. ref. roln. poz. 1/26 Dz. Ust. Po myśli bowiem tego przepisu podlegają parcelacji na równi z gruntami, należącymi do osób prywatnych oraz do instytucyj publicznych, wymienionych w innych punktach tegoż art. 2, także grunty innych instytucyj publicznych, a w szczególności fundacyj, pod zarządem Państwa, bądź pod innym zarządem się znajdujących.

Co się zaś tyczy zarzutu, że cel fundacji nie będzie zabezpieczony zgodnie z wymaganiami art. 2 p. d) w związku z art. 10 p. 3 ustawy o wykon. ref. roln., to zarzut ten Trybunał uznał za nieuzasadniony, albowiem pomienione przepisy dotyczą zabezpieczenia celu fundacji w wypadkach przejęcia gruntów fundacyjnych na inne cele, przewidziane w tejże ustawie.

Wreszcie nietrafne jest powołanie się skarżącej na art. 33 p. 5 ustawy z 28 marca 1933 poz. 250 Dz. Ust., albowiem pomieniona ustawa dotyczy innego przedmiotu, mianowicie wykupu przez dzierżawców gruntów, zajętych pod budynki, oraz gruntów czynszowych w miastach i miasteczkach na obszarze, w tej ustawie przewidzianym, gdy natomiast działaniu ustawy uwłaszczeniowej w myśl art. 1 tej ustawy podlegają grunty wraz ze znajdującymi się na nich zabudowaniami poza obrębem miast i miasteczek, nie ma więc powodu do analogicznego stosowania art. 33 p. 5 ustawy z 28 marca 1933 do niniejszego przypadku. Zresztą ustawa z 28 marca 1933 wyraźnie w powołanym art. 33 p. 5 wyłącza spod jej działania grunty fundacyj o celach społecznych i naukowych, w ustawie zaś uwłaszczeniowej takiego wyłączenia nie ma.

Kierując się powyższymi rozważaniami, NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

Posiadanie ziemi nie na prawie własności, lecz na podstawie różnego rodzaju stosunków prawnych, jak dzierżawy itp. było i jest na ziemiach polskich zjawiskiem bardzo rozpowszechnionym, a normy prawne, regulujące te stosunki, należały, częściowo zaś i obecnie nawet formalnie należą do norm prawa ogólnego.

W szczególności stosunki dzierżawne są i obecnie częstokroć zawierane pod ochroną obowiązującego prawa. Czynsze wieczyste posiadają patynę wieków, a ich powstawanie i trwanie było zawsze prawnie chronione. Użytkowanie ziemi w cha-

rakterze tzw. „ludzi luźnych" (w naszym prawie „ludzi wolnych") na kresach wschodnich jest formą, w którą przerodziło się wielowiekowe niekiedy użytkowanie na zasadach, które dawne prawa, a zwłaszcza Statut Litewski otaczały specjalnie troskliwą pieczą. Toteż już chociażby ze względu na długotrwałość swego istnienia, użytkowanie ziemi na tytułach, które nasze prawo uwłaszczeniowe (ustawa z 20 czerwca 1924 poz. 254/29 Dz. Ust.) zamienia na własność, winno być uznane za normalne na ziemiach kresowych, a zatem prawo, normujące te stosunki, winno być uznane za powszechne, ogólne, mimo że przestarzałe.

Rodzi się pytanie, jaki charakter w odniesieniu do omówionych ogólnych przepisów, normujących użytkowanie cudzych gruntów, posiada prawo uwłaszczeniowe z 1924 r. W powodach rozważanego wyroku Trybunał w wysuwanej na czołowe miejsce podstawie, na której wyrok został oparty, wywodzi, że ustawa o uwłaszczeniu łącznie z ustawą o wykon. ref. roln. jest wykonaniem art. 99 konstytucji marcowej, ten zaś przepis wprowadza zasadę własności użytkowanych gruntów. Z wywodu tego wynikałoby stanowisko Trybunału, że prawo uwłaszczeniowe, jako wykonawcze w stosunku do konstytucji, jest prawem ogólnym. Ta właśnie wykładnia art. 99 konstytucji nasuwa zastrzeżenia.

Istotnie art. 99 konstytucji marcowej, zresztą inkorporowany bez żadnych zmian i do konstytucji kwietniowej przez jej art. 81, wprowadza zasadę własności gruntów użytkowanych, nie czyni jednak tego we formie kategorycznego nakazu, lecz jedynie wytycznej dla ustawodawcy, co niespornie chyba wynika z brzmienia drugiego zdania w drugim ustępie tego art. 99. Przepis ten brzmi: „Ustawy określą przysługujące Państwu prawo przymusowego wykupu oraz regulowania obrotu ziemią, przy uwzględnieniu zasady, że ustrój rolny Rzeczypospolitej Polskiej ma się opierać na gospodarstwach rolnych,... stanowiących osobistą własność". Zatem konstytucja w przytoczonym przepisie zawiera pozytywny przepis jedynie w zakresie uprawnienia Państwa do przymusowego wykupu ziemi i regulowania obrotu nieruchomościami ziemskimi, czyli w zakresie, którego najzupełniej nie dotyczy ustawa uwłaszczeniowa. W tych warunkach trudno byłoby w art. 99 konstytucji szukać ogólnej normy, której rozwinięciem tylko byłoby prawo uwłaszczeniowe.

Ale art. 99 konstytucji poza przytoczonymi przepisami pozytywnymi zawiera nadto wskazówkę, iż przy ustalaniu postanowień, dotyczących przymusowego wykupu i regulowania obrotu ziemią, uwzględniona ma być zasada osobistej własności. Czy istotnie jest to tylko wskazówka, czy też przepis stanowczy? Pogląd, któremu dałem już wyraz, znajduje dosadne potwierdzenie w ustawie o wykon. ref. roln., a więc w ustawie niewątpliwie bliższej postanowieniom art. 99 konstytucji niż ustawa uwłaszczeniowa. Art. 91 tej ustawy, mimo że wydana była na przełomie 1925 r. i 1926 r. a więc już pod rządem konstytucji marcowej, ustanawia dla pewnej kategorii gruntów, mianowicie dla należących do fundacji, koncepcję parcelacji dzierżawnej, nie zaś własnościowej. Mianowicie grunty fundacyjne z decyzji władzy państwowej mogą być dzielone na gospodarstwa drobne lub parcele uzupełniające z tym jednak, że działki te będą nie sprzedawane, lecz wydzierżawiane na lat 36 z prawem przedłużenia tego terminu i z prawem pierwszeństwa do nabycia, zastrzeżonym dla dzierżawców. Pozornie sądząc, można by mniemać, iż parcelacja dzierżawna jest tylko formą przejściową do odłożonej jedynie na później parcelacji własnościowej. Jednak bliższe zbadanie art. 91 daje niechybną odpowiedź, iż tak nie jest. Oto w przypadku zastosowania parcelacji dzierżawnej do gruntów, które wedle zapisu fundacyjnego miały być in natura w użytkowaniu fundacji, po ukończeniu terminu dzierżawy parcelacyjnej grunty wracają do użytkowania w naturze przez fundację. Zatem parcelacja dzierżawna nie jest tylko formą przejściową do parcelacji wła-

snościowej. A więc ustawa o wykon. ref. roln. przewiduje już nie utrzymanie zdawna istniejących, ale nawet tworzenie nowych stosunków, w których użytkowanie ziemi ma się odbywać nie na prawie własności. Oczywiste w moim mniemaniu staje się przeto, że art. 99 konstytucji nie jest nie tylko dla prawa uwłaszczeniowego, ale w ogóle dla żadnego prawa i dla żadnych stosunków normą ogólną, ustalającą posiadanie ziemi tylko na prawie własności.

W tym stanie rzeczy prawo uwłaszczeniowe, nie oparte wbrew twierdzeniu, wynikającemu z rozważanego wyroku, na żadnej w innym przepisie zawartej normie prawa ogólnego, staje się w odniesieniu do przepisów, które normowały powstanie i istnienie likwidowanych przez to prawo norm — prawem specjalnym ze wszelkimi, wypływającymi stąd konsekwencjami.

W pierwszym rzędzie obowiązywać będą zasady interpretacyjne powszechnie stosowane, a przez NTA wielokrotnie potwierdzone:

1) prawa specjalnego nie wolno interpretować rozciągliwie;
2) lex specialis derogat legi generali w takim wyłącznie zakresie, jaki wyraźnie i niedwuznacznie został w tym prawie specjalnym wyrażony.

Prawo uwłaszczeniowe zastosowalność uwłaszczenia ustala zasadniczo wedle ściśle określonych kryteriów, dotyczących stosunku prawnego, jaki łączy użytkownika z właścicielem ziemi. Natomiast o tym, do jakich — co do osoby właściciela — gruntów może być zastosowane uwłaszczenie, wspomina jedynie ubocznie nowela z 1928 r. w art. 2, zmieniając pierwotne brzmienie ustępu pierwszego art. 1. Obchodząca nas zmiana brzmienia polega na tym, że pierwotnie ustawa nie zawierała żadnej wzmianki o kwalifikacji prawnej dotychczasowego właściciela uwłaszczanych gruntów, nowela zaś kwalifikację tę wprowadziła przez dodanie wyrazów: „bez względu na to, czy grunty te stanowią własność państwową, komunalną czy prywatną“. Nie znajdujemy tu żadnego uogólnienia, żadnego wyrazu o charakterze czy znaczeniu uogólniającym, który pozwalałby może na uznanie zacytowanych określeń gruntów za przykładowe. Gdy ustawa mówi, że uwłaszczeniu podlegają grunty „bez względu na to, czy grunty te stanowią własność państwową, komunalną czy prywatną“, to twierdzenie, iż uwłaszczenie może być stosowane na w s z y s t k i c h gruntach niezależnie od osoby właściciela, jest równoznaczne z domniemywaniem, iż poza dosłownym tekstem ustawa zawiera przepis niewyrażony; to jednak niewątpliwie byłoby wykładnią rozciągliwą, niedopuszczalną w prawie specjalnym. Trudno bowiem, zwłaszcza na tle ustawodawstwa agrarnego, podzielić wypowiedziany w rozważanym wyroku pogląd, jakoby nowela użyła „wyczerpującego określenia, obejmującego wszelkiego rodzaju grunty“, a przecie ustawę uwłaszczeniową Trybunał zalicza — i słusznie — do ustaw agrarnych, zestawiając ją z ustawą o wykon. ref. roln.

Porównanie określeń z noweli do art. 1 ustawy uwłaszczeniowej z określeniami do art. 2 ustawy o wykon. ref. roln. daje wynik zupełnie jasny. Mianowicie „grunty państwowe“ pokrywa się z użytym w p. a) art. 2 ref. roln. „stanowiące własność Skarbu Państwa“; grunty „komunalne“ — to to samo co wyłączone spod obowiązku parcelacyjnego w ref. roln. przez wyrazy: „z wyjątkiem samorządowych“ w p. d) tegoż art. 2; „prywatnych“ mieści się w określeniu z p. e) art. 2: „inne nieruchomości ziemskie“ — to bowiem określenie wobec użycia jego dopiero w p. e) przy istnieniu p. a), b), c) i d) jest albo identyczne z pojęciem ziem prywatnych, jak twierdzi Dr Emil Sommerstein[1], albo zawiera w sobie to pojęcie, jak wynikałoby

[1] Dr Emil Sommerstein, Ustawa o wykonaniu reformy rolnej, Lwów, 1926, str. 34: „Punkt e) traktuje o obowiązku parcelacyjnym majątków prywatnych“.

ze słów Wacława Bitnera[1]; inni komentatorzy ustawy o wykon. ref. roln. w tej kwestii nie zabierają głosu. W rządowym projekcie tego przepisu, zgłoszonym do Sejmu przez Ministra Reform Roln. Wiesława Kopczyńskiego w dniu 16 lutego 1925 (Druk Sejmowy Okres I nr 1725), mówi się wyraźnie o gruntach „prywatnych", a zamiana tego określenia na wyraz: „innych" została dokonana przez Sejm — widocznie z ostrożności, aby żadne grunty nie mogły pozostać poza ramami ustawy.

Pozostają jednak punkty b), c) i d) art. 2, przeciwstawione a przynajmniej wyodrębnione w ustawie o wykon. ref. roln. z gruntów kategorii „państwowych, komunalnych czy prywatnych". Wobec tego trudno twierdzić, że ustawa uwłaszczeniowa, należąca do grupy prawa agrarnego, mówiąc o gruntach „państwowych, komunalnych czy prywatnych", dała wyczerpujące określenie, obejmujące grunty wszelkiego rodzaju co do osoby ich właściciela.

Materiałów do ustalenia intencji ustawodawcy w danym przypadku nie znajdujemy. Nowela bowiem do art. 1 została przyjęta zgodnie z wnioskiem rządowym, zgłoszonym przez Ministra Reform Roln. Witolda Staniewicza w dniu 9 czerwca 1928 (Druk Sejmowy Okres II nr 174), a wniosek ten uzasadnienia nie zawiera.

W tym stanie rzeczy zagadnienie, objęte rozważanym wyrokiem, sprowadza się do kwestii, czy grunty, które w konkretnym przypadku wchodzą w grę, należą do kategorii gruntów prywatnych, czy też do jakiej innej, np. do oznaczonej w p. d) art. 2 ustawy o wykon. ref. roln. Jednak tego zagadnienia NTA nie rozważał w rozpatrywanym wyroku, przekracza ono też, sądzę, zakres glosy niniejszej.

*Stanisław Korwin Piotrowski*

**2337.**

# SPRAWY WODNE.

## Legitymacja do zarzutów przeciw szczegółom pozwolenia wodnoprawnego[2].

**Kto w terminie, zakreślonym w ogłoszeniu dochodzenia komisyjnego, przewidzianego w art. 195 i 196 ustawy wodnej (poz. 574/28 Dz. Ust.), lub w toku tego dochodzenia nie podniósł żadnego zarzutu przeciwko udzieleniu zezwolenia wodnoprawnego, nie może w czasie późniejszym skutecznie kwestionować szczegółów tego zezwolenia, nawet w razie, gdyby one były już poprzednio w odrębnym postępowaniu administracyjnym odmiennie rozstrzygnięte. (Teza).**

Wyrok NTA z 4 czerwca 1937 l. rej. 9275/34 w sprawie Wawrzyńca

---

[1] Wacław Bitner i Stanisław Janczewski, Ustawa o wykonaniu reformy rolnej, Warszawa, 1926, str. 36: „Należy tu rozumieć przede wszystkim majątki prywatne".

[2] Por. OPA 1068/35.

Klimczyka przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Kielcach w przedmiocie praw wodnych na rzece Nidzicy.

Z rzeki Nidzicy na odcinku wsi Wojciechów—Cło w powiecie pińczowskim pobierają wodę trzy młyny, mianowicie: w Wojciechowie młyn Wawrzyńca i Andrzeja Klimczyków, w Kazimierzy Małej młyn Jana Kozery, wreszcie w Cle młyn Michała Grudnia i Wawrzyńca Klimczyka.

Na skutek wniosku Andrzeja Klimczyka i kilku mieszkańców Kazimierzy Małej Urząd Wojewódzki w Kielcach orzeczeniem z 16 sierpnia 1924, powołując się na art. 65 i 66 ustawy wodnej (poz. 574/28 Dz. Ust.), stwierdził, że Kozerze służy prawo piętrzenia wody najwięcej na H = 1,34 m oraz że wysokość tę oznacza pal tymczasowo wbity, i wezwał Kozerę do ustawienia stałego znaku według rozporządzenia min. z 25 kwietnia 1923 poz. 631 Dz. Ust.

Podaniem z 19 listopada 1927 wniósł Kozera prośbę o wpisanie do księgi wodnej praw mu służących. Starosta zarządził w tej sprawie dochodzenie komisyjne na dzień 3 września 1930 i zarządzenie to podał do wiadomości publicznej ogłoszeniem z 18 sierpnia 1930, a następnie decyzją z 6 listopada 1931, powołując się na art. 45 ust. 1 p. 4 oraz na art. 252 ust. 3 i art. 254-a ustawy wodnej, stwierdził, że petentowi służy dla celów jego młyna prawo używania wód Nidzicy i piętrzenie ich najwięcej do znamienia wysokości 100,00, oznaczonego górną powierzchnią tymczasowego pala, bliżej w decyzji określonego.

Wniesione od tej decyzji przez Wawrzyńca Klimczyka odwołanie Urząd Wojewódzki w Kielcach orzeczeniem z 8 maja 1934 pozostawił bez merytorycznego rozpatrzenia, ponieważ odwoławca do czasu ukończenia dochodzenia komisyjnego nie podniósł żadnego zarzutu przeciw prawu Kozery do użytkowania i piętrzenia wód Nidzicy i wskutek tego utracił w myśl art. 196 ust. 2 ustawy wodnej prawo podnoszenia tych zarzutów w czasie późniejszym.

Na to orzeczenie Urzędu Wojewódzkiego Wawrzyniec Klimczyk wniósł skargę do NTA, który rozważył co następuje:

Skarżący podnosi, że art. 196 ust. 2 ustawy wodnej nie może być do niego zastosowany, ponieważ skarżący, mimo iż jako właściciel młyna w Wojciechowie i współwłaściciel młyna w Cle jest osobą interesowaną, nie został wezwany do dochodzenia komisyjnego. Zarzut ten nie jest trafny. Według art. 195 ust. 3 ustawy wodnej osoby interesowane winny być wprawdzie wezwane do dochodzenia komisyjnego, zaniechanie jednak tego wezwania samo przez się — jak to NTA wyjaśnił w wyroku z 29 stycznia 1932 l. rej. 1484/30 (Zb. wyr. nr 487 A) — nie powoduje w myśl powyższego przepisu nieważności dochodzenia i wydanego na jego podstawie orzeczenia, jeżeli ogłoszenie dochodzenia zostało dokonane

ściśle według ust. 2 art. 195. Interesowani, których nie wezwano do dochodzenia, mają w myśl ust. 5 tego artykułu możność dochodzenia swoich roszczeń natury prywatnoprawnej na zwykłej drodze sądowej.

Przewidziana w art. 196 ust. 2 utrata prawa podnoszenia zarzutów dotyczy — jak niewątpliwie wynika z tego przepisu — wszelkich zarzutów przeciw udzieleniu zezwolenia wodnoprawnego. Bez znaczenia jest zatem okoliczność, czy przedmiotem spóźnionego zarzutu jest kwestia dopuszczalności udzielenia zezwolenia w ogóle, czy też tylko jakiś szczegół bądź warunek zezwolenia, jak również, czy szczegół zakwestionowany w spóźnionych zarzutach został już poprzednio w odrębnym postępowaniu administracyjnym odmiennie rozstrzygnięty. Przepis powyższy ma w myśl art. 254-a ustawy wodnej zastosowanie takie do przypadków, w których władza ustala, czy i o ile prawa dawne tj. istniejące już przy wejściu w życie tej ustawy mogą być na podstawie art. 252 uważane za utrzymane w mocy.

Ponieważ skarżący nie podniósł — jak to jest niesporne — do chwili ukończenia dochodzenia komisyjnego, zarządzonego w związku z prośbą Kozery z 19 listopada 1927, żadnego zarzutu, przeto, wbrew swemu odmiennemu zapatrywaniu, wyrażonemu w dalszych wywodach skargi, nie może w późniejszym czasie podnosić skutecznie zarzutów również co do części zaskarżonego orzeczenia, dotyczącej wysokości piętrzenia, i to także w tym razie, gdyby uzasadnione było twierdzenie skarżącego, że ta kwestia została już ostatecznie rozstrzygnięta poprzednio, mianowicie orzeczeniem Urzędu Wojewódzkiego z 16 sierpnia 1924 w sposób korzystniejszy dla skarżącego.

W razie szkodliwego działania piętrzenia, zezwolonego Kozerze, służy wobec tego skarżącemu w myśl art. 196 ust. 2 tylko prawo żądania wzniesienia i utrzymania urządzeń zapobiegających szkodzie, lub też prawo żądania odszkodowania, gdyby takie urządzenia nie dały się pogodzić z przedsiębiorstwem lub gospodarczo usprawiedliwić.

Z przytoczonych wyżej powodów upadają dalsze wywody skarżącego, że poziom piętrzenia, ustalony zaskarżonym orzeczeniem, jest znacznie wyższy od poziomu, ustalonego orzeczeniem z 16 sierpnia 1924, że skarżący nabył prawa z tego ostatniego orzeczenia zwłaszcza ze względu na art. 100 rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.).

Kierując się tymi rozważaniami należało oddalić skargę jako nieuzasadnioną.

Teza powyższego wyroku jest rozwinięciem i uzupełnieniem tezy wyroku z 29 stycznia 1932 l. rej. 1484/30 (Zb. wyr. nr 487 A), którym NTA oddalił skargę na orzeczenie władzy administracyjnej, pozostawiające bez rozważenia zarzuty strony, podniesione dopiero w odwołaniu, a nie w toku postępowania wodnoprawnego przed władzą I instancji. W tymże wyroku ustalił NTA zasadę, że niezawezwa-

nie osoby interesowanej do rozprawy wodnoprawnej w myśl art. 195 ust. 3 ustawy wodnej nie powoduje nieważności rozprawy wodnoprawnej ani wydanego na jej podstawie orzeczenia wodnoprawnego, jeżeli ogłoszenia o rozprawie (i zamierzonym przedsiębiorstwie) dokonano ściśle według postanowień art. 195 ust. 2 (art. 195 ust. 5) ustawy wodnej. Następnie w wyrokach z 16 października 1934 l. rej. 2563/31 i z 20 listopada 1934 l. rej. 2564/31 zajął NTA stanowisko, powtórzone w wyroku z 24 stycznia 1935 l. rej. 6022/32 (OPA 1068/35), z którego można wydedukować, iż na tle art. 196 ust. 2 ustawy wodnej w związku z art. 85 ust. 2 lit. b) rozporządzenia o post. admin. spóźnione są zarzuty i żądania, przytoczone dopiero w odwołaniu, a nie przytoczone przed władzą I instancji w toku postępowania wodnoprawnego.

W ostatnim ze wspomnianych wyżej wyroków (l. rej. 6022/32) NTA ustalił nawet zasadę prawną (uchwała kolegium zwiększonego), że w ogóle niedopuszczalne są zarzuty przeciw udzieleniu pozwolenia wodnoprawnego ze strony osób, które nie brały udziału w postępowaniu wodnoprawnym aż do ukończenia dochodzenia komisyjnego, chociażby nawet w toku rozprawy wodnoprawnej (dochodzenia komisyjnego) projekt techniczny (budowy wodnej) uległ rozszerzeniu. Ta zasada prawna wywołała krytykę w glosie dra Maryańskiego (OPA 1068/35), który twierdzi, że: 1) wszelkie zmiany pierwotnego projektu (technicznego) w odniesieniu do rozmiaru przedsiębiorstwa i ilości wody (użytkowanej) czynią koniecznym ponowne opublikowanie zmienionego projektu celem stwierdzenia, jak się do tych zmian ustosunkują interesowani; 2) osoby zagrożone przedsiębiorstwem wodnym, którym nie umożliwiono złożenia oświadczenia na zmieniony projekt, nie powinny utracić prawa do składania sprzeciwów; 3) domniemanie zgody osób interesowanych (nie podnoszących zarzutów), oparte na treści ogłoszonego projektu, nie może rozciągać się na szczegóły nieogłoszone.

Stanowisko dra Maryańskiego uważam za niesłuszne z następujących przyczyn:

Przepisy proceduralne rozpoczynają się w ustawie wodnej właściwie w art. 195. Przepisy te zasadniczo mają na celu podać zamierzone przedsiębiorstwo do wiadomości osób interesowanych (art. 195), ustalić uprawnienia i żądania interesowanych, stojące na przeszkodzie udzieleniu pozwolenia wodnoprawnego (art. 196) oraz uwzględnić wymogi interesu publicznego (art. 197) i tym samym umożliwić dokładne zbadanie i rozważenie podania o pozwolenie wodnoprawne (art. 198).

Publiczne ogłoszenie opisu projektowanego przedsiębiorstwa (zamierzonego sposobu użytkowania wody), dokonane w myśl art. 195 ust. 2, należy uważać za skierowane do wszystkich osób interesowanych tak, że nikt nie może powołać się na to, iż do jego wiadomości nie podano zamierzonego użytkowania wody (art. 195 ust. 5). Wobec tego nie można podnosić żadnych sprzeciwów przeciwko nadaniu odnośnego prawa wodnego (udzieleniu pozwolenia) po zamknięciu dochodzenia komisyjnego nie tylko w tym wypadku, gdy skutki użytkowania wody sięgają na obszary gmin, w których zostało dokonane wspomniane wyżej publiczne ogłoszenie, ale nawet w tym wypadku, gdy odnośne skutki sięgają na obszary gmin, w których nie dokonano publicznego ogłoszenia, albowiem ustalenie zasięgu skutków zamierzonego przedsiębiorstwa jest pozostawione uznaniu władzy (art. 195 ust. 2).

W konsekwencji wszystkie osoby, które najpóźniej w toku dochodzenia komisyjnego tj. aż do zamknięcia rozprawy wodnoprawnej nie podniosły wspomnianych wyżej sprzeciwów, tracą bezwarunkowo i bezpowrotnie prawo do wnoszenia zarzutów (sprzeciwów) przeciwko nadaniu prawa wodnego bez wzglę-

du na to, czy uprawnienia (zarzuty) oponentów wynikają z ogólnej normy prawnej lub ze szczególnego tytułu prawnego, oraz bez względu na przebieg i wynik rozprawy. Zamknięcie dochodzenia komisyjnego (rozprawy) powoduje zarazem definitywne zamknięcie możliwości podnoszenia sprzeciwów (zarzutów) przeciwko nadaniu prawa wodnego, z jakiegokolwiek tytułu i z jakiegokolwiek powodu. Wynika to nie tylko ze słów ustawy (art. 196 ust. 2), ale także z jej intencji; zamiarem bowiem ustawodawcy było, aby „zarzuty i żądania nie wniesione najpóźniej przy rozprawie ulegały prekluzji" (Druk Sejmowy nr 3239 z 12 stycznia 1922, uzasadnienie do art. 156 i 157 projektu rządowego ustawy wodnej).

Jest zatem rzeczą poszczególnych osób ocenić, czy w danej sprawie wodnej są interesowane, i przybyć na rozprawę również wówczas, gdy zachodzi chociażby tylko przypuszczenie, że mogą być interesowane, zwłaszcza zagrożone projektowanym przedsiębiorstwem wodnym, a to w tym celu, by w razie potrzeby bronić swoich praw i interesów. Interesowani bowiem muszą liczyć się z możliwością niespodzianek w toku dochodzenia, bo nie zawsze z góry można przewidzieć, czy zachodzą warunki udzielenia pozwolenia (art. 192) i czy odnośne podanie nadaje się do uwzględnienia lub odrzucenia względnie czy zachodzi potrzeba uzupełnienia lub zmiany projektu (art. 193) ani też jak daleko rozciąga się zasięg skutków przedsiębiorstwa (art. 195 ust. 2). Niejednokrotnie dopiero podczas rozprawy okazuje się na podstawie opinii technicznej lub w związku z zarzutami interesowanych zasięg skutków przedsiębiorstwa oraz potrzeba korektury projektu technicznego. Jeżeliby przyjąć stanowisko dra Maryańskiego, że w toku dochodzenia nie wolno rozszerzyć projektu, w szczególności co do rozmiaru przedsiębiorstwa i ilości użytkowanej wody, to w konsekwencji nie możnaby go również ograniczyć; w takim razie korektura projektu na podstawie przebiegu i wyniku rozprawy byłaby w ogóle niemożliwa, nawet w razie zgody obecnych na rozprawie interesowanych (art. 198 ust. 1), bo inni interesowani, nieobecni na rozprawie, nie byliby poinformowani o dokonanej korekturze.

Poza tym na tle wywodów dra Maryańskiego powstaje pytanie, w jakim okresie czasu można podnosić zarzuty przeciwko nadaniu prawa wodnego i czy w ogóle istnieje w tym celu jakiś termin prekluzyjny, bo przecież pod wpływem nie ogłoszonej uprzednio zmiany projektu możnaby — według dra Maryańskiego — w nieograniczonym okresie czasu podnosić coraz inne zarzuty. Nie byłoby rękojmi, że nowe zarzuty nie zostaną podniesione nie tylko po zamknięciu dochodzenia, lecz nawet po prawomocności orzeczenia. W takim razie przedsiębiorca nie mógłby nigdy ustalić kosztów przedsiębiorstwa wodnego ani ich amortyzacji ani rentowności przedsiębiorstwa, pozostając w ustawicznej niepewności, czy nie wyłonią się nowe zarzuty tylko dlatego, że zmiany dokonane w pierwotnym projekcie nie zostały ponownie należycie ogłoszone, jak tego żąda dr Maryański. Takiej bezcelowej i nieżyciowej intencji nie można imputować ustawodawcy. Nawiasem nadmieniam, że pruska ustawa wodna (§ 82) nawet dla żądań o uskutecznienie urządzeń zapobiegających szkodzie w sensie art. 196 ust. 2 polskiej ustawy wodnej zakreśla 3-letni termin a die scientiae o szkodzie, aby w interesie przedsiębiorcy skrócić i jak najrychlej uchylić stan niepewności, bo przedsiębiorca musi kiedyś wreszcie mieć spokój.

Przeciwko stanowisku dra Maryańskiego przemawia również przepis art. 196 ust. 3, w myśl którego należy zbadać w tym samym postępowaniu i w tym samym terminie dochodzenia, co projekt pierwszego przedsiębiorcy, również projekty konkurencyjne, które mogą być składane przed

upływem terminu dochodzenia, a więc przed rozpoczęciem dochodzenia lub nawet w toku dochodzenia. Wychodząc ze stanowiska dra Maryańskiego, trzebaby dla każdego projektu konkurencyjnego zachować te same formalności, jakie są wymagane dla ogłoszenia pierwszego projektu i związanej z nim rozprawy komisyjnej. Ponieważ projekty konkurencyjne mogą być składane zarówno bezpośrednio przed rozprawą jako też w czasie rozprawy, trzebaby po złożeniu każdego nowego projektu konkurencyjnego odwoływać wyznaczoną już rozprawę i ponownie ją ogłaszać z zachowaniem wymaganych formalności i z ostrzeżeniem zawartym w art. 196 ust. 3. W takim razie podczas ponownego postępowania mogłyby znowu być składane projekty konkurencyjne i ta procedura mogłaby się powtarzać w nieskończoność. Byłoby to postępowanie bezcelowe i absurdalne. Musi więc być pominięte formalne ogłoszenie projektu konkurencyjnego, co przy konsekwentnym stosowaniu wywodów dra Maryańskiego byłoby niedopuszczalne, gdyż nie możnaby projektu konkurencyjnego, nieogłoszonego lub nienależycie ogłoszonego, uczynić przedmiotem rozprawy.

W związku z omawianymi kwestiami zwracam uwagę na wyrok NTA z 30 października 1936 l. rej. 1542/32, z którego motywów można a contrario wywnioskować, że przedsiębiorca może ograniczyć w toku rozprawy zakres pierwotnego projektu, jeżeli wystąpi wyraźnie z takim wnioskiem, albowiem bez wyraźnego wniosku strony władza nie może domniemywać się ograniczenia projektu. Z takiego stanowiska NTA można w konsekwencji wydedukować, że nie ma również przeszkód prawnych, iżby przedsiębiorca wystąpił w czasie rozprawy z wyraźnym wnioskiem w kierunku rozszerzenia pierwotnego projektu. Rzeczą obecnych na rozprawie interesowanych jest bronić się zarówno przeciw rozszerzeniu jako też przeciw ograniczeniu pierwotnego projektu czyli przeciw zmianom pierwotnego projektu, nieogłoszonym lub nienależycie ogłoszonym. W tym celu mogą interesowani sprzeciwić się w ogóle uwzględnieniu zmian (art. 196 ust. 2), albo domagać się zwrócenia przedsiębiorcy pierwotnego projektu do uzupełnienia lub zmiany (art. 193 ust. 1) i ewentualnego ponownego należytego ogłoszenia projektu (art. 195 ust. 2), albo co najmniej zażądać odroczenia rozprawy dla przygotowania należytej obrony i złożenia żądań i wyjaśnień na piśmie (art. 198 ust. 8). Rzeczą zaś władzy jest umożliwić interesowanym w sposób najbardziej celowy obronę ich praw i interesów tak, aby interesy osób prywatnych nie ucierpiały (art. 68 ust. 1 post. admin.), gdyż w przeciwnym razie powstałaby kwestia utrudnienia lub uniemożliwienia interesowanym należytej obrony i w konsekwencji kwestia istotnej wadliwości postępowania.

Zwracam również uwagę na przepis art. 205 ust. 1 ustawy wodnej, z którego wynika, że ustawa wodna traktuje jako strony w postępowaniu wodnoprawnym, oprócz samego przedsiębiorcy i interesowanych urzędów, tylko te osoby, które podniosły „sprzeciwy i roszczenia", i tylko tym osobom nakazuje doręczyć orzeczenie, aby im umożliwić ewentualne wniesienie odwołania (art. 207). Przepis art. 205 ustawy wodnej dotychczas nie uległ zmianie (art. 80 ust. 3 post. admin.). Oczywiście sprzeciwy i roszczenia muszą być podniesione w postępowaniu przed władzą orzekającą I instancji, ponieważ wszystkie postanowienia formalne dotyczące udzielenia pozwolenia wodnoprawnego (art. 191—207) obowiązują w I instancji. Z tego wynika konkluzja, że wszelkiego rodzaju zarzuty (sprzeciwy, żądania) przeciwko nadaniu prawa wodnego, nie zgłoszone w postępowaniu wodnoprawnym przed władzą I instancji, nie mogą być skutecznie podnoszone w odwołaniu, gdyż władza odwoławcza powinna je pozostawić bez rozpoznania (art. 85 ust. 2 lit. b post. admin.).

Od powyższej zasady zachodzą wyjątki w tym kierunku, że, chociażby nie

podniesiono żadnego zarzutu w toku postępowania wodnoprawnego przed władzą I instancji, można: a) dochodzić roszczeń prywatnoprawnych na zasadzie art. 195 ust. 4 ustawy wodnej, b) żądać wzniesienia i utrzymywania urządzeń ochronnych, zapobiegających szkodliwym skutkom wykonywanego prawa wodnego, względnie odszkodowania na zasadzie art. 196 ust. 2 ustawy wodnej, c) dochodzić roszczeń odszkodowawczych na zasadzie art. 203 ust. 2 ustawy wodnej.

*Dr Zygmunt Rolnicki*

## 2338.

# POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

## Uchylanie decyzyj, wydanych bez jakiejkolwiek podstawy prawnej[1].

**Na podstawie art. 101 p. b) rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.) może być uchylona jako nieważna każda decyzja, która jest oczywiście sprzeczna z wyraźnym przepisem ustawy.**

Wyrok NTA z 25 listopada 1935 l. rej. 9177/32 w sprawie Antoniego Szafrańskiego przeciw Komendzie Głównej Policji Państwowej w przedmiocie wymiaru uposażenia emerytalnego.

Dekretem emerytalnym Pomorskiej Komendy Wojewódzkiej Policji Państw. z 8 maja 1929 przyznano skarżącemu Antoniemu Szafrańskiemu, em. posterunkowemu Policji Państw., uposażenie emerytalne w wysokości 200,52 pkt. miesięcznie, stanowiące 66,4% stałego uposażenia służbowego.

Pismem z 8 sierpnia 1932 Komenda Wojewódzka Policji Państw. zawiadomiła skarżącego, iż Komenda Główna Policji Państw. orzeczeniem z 10 czerwca 1932 w drodze nadzoru służbowego sprostowała wymiar zaopatrzenia emerytalnego skarżącego przez skreślenie 47 punktów wyrównawczych, „doliczonych omyłkowo przez Komendę Wojewódzką do podstawy wymiaru zaopatrzenia emerytalnego jako żonatemu, gdy tymczasem zgodnie z postanowieniem art. 18 ustawy emerytalnej z 11 grudnia 1923 poz. 46 Dz. Ust. do podstawy wymiaru zaopatrzenia emerytalnego wlicza się punkty wyrównawcze obliczone od różnicy w wymiarze dla samotnego, jeżeli dodatek ten przysługuje funkcjonariuszowi państwowemu w chwili przeniesienia w stan spoczynku. Natomiast Szafrański przy przerachowaniu uposażenia służbowego na zasadzie ustawy uposażeniowej z 9 października 1923 poz. 924 Dz. Ust. na dzień 1 października 1923 miał prawo w wymiarze dla samotnego do 21 pkt. wyrównawczych, które następnie uległy skreśleniu przy przejściu do następnego szczebla „c“ i „d“,

---

[1] Por. OPA 19/32, 20/32, 127/33, 384/33, 452/33, 1002/35, 1003/35, 1219/35, gl 1607/36, 2339 38, 2340/38.

wskutek czego zyskał 30 pkt., a zatem w chwili przeniesienia go w stan spoczynku punkty wyrównawcze mu nie przysługiwały".

Rozpatrując skargę na powyższe orzeczenie oraz odpowiedź pozwanej władzy, NTA rozważył co następuje:

Zarzutu skarżącego, jakoby zaskarżone orzeczenie Komendy Głównej Policji Państw. było niezgodne z ustawą, albowiem narusza prawa skarżącego, nabyte prawomocną decyzją Komendy Wojewódzkiej z 8 maja 1929, nie mógł Trybunał uznać za słuszny.

Według przepisu art. 101 lit. b) rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 o post. admin. — na który pozwana władza w odpowiedzi na skargę powołuje się — władza nadzorcza może w trybie nadzoru uchylić z urzędu, bądź z własnej inicjatywy bądź na skutek zażalenia, jako nieważną każdą decyzję, która wydana została bez jakiejkolwiek podstawy prawnej, a zatem w przypadku, gdy odnośna decyzja oczywiście sprzeczna jest z wyraźnym przepisem ustawy.

W sprawie będącej przedmiotem skargi, Główna Komenda Policji Państw., a więc właściwa władza nadzorcza, stwierdziła, iż Pomorska Komenda Wojewódzka w decyzji swej (dekrecie emerytalnym z 8 maja 1929) ustaliła podstawę wymiaru zaopatrzenia emerytalnego skarżącego z oczywistym naruszeniem art. 18 ustawy emerytalnej z 11 grudnia 1923. Według art. 18 cyt. ustawy, w brzmieniu obowiązującym w chwili rozwiązania ze skarżącym stosunku służbowego, do podstawy wymiaru uposażenia emerytalnego wlicza się dodatek wyrównawczy dla funkcjonariuszów państwowych (art. 118 ustawy o uposażeniu funkcjonariuszów państwowych i wojska z 9 października 1923 poz. 924 Dz. Ust.) jedynie wówczas, jeżeli dodatek ten przysługiwał funkcjonariuszowi w chwili przeniesienia go w stan spoczynku, atoli tylko obliczony od różnicy w wymiarze dla samotnego.

Ponieważ więc Komenda Wojewódzka nie wzięła pod uwagę, iż dodatek ten, ustalony w r. 1929 w odniesieniu do skarżącego, jako dla żonatego na 47 pkt., powinien, przy obliczeniu go od różnicy w wymiarze dla samotnego, ulec obniżeniu do 21 pkt., a następnie wobec przejścia skarżącego do szczebla „c", zaś później do szczebla „d" grupy XIII ulec zupełnemu skreśleniu — przeto nie może być mowy o naruszeniu przez Komendę Główną postanowień ustawowych, jeśli ta prawomocną decyzję Komendy Wojewódzkiej w drodze nadzoru jako nieważną uchyliła, słusznie dopatrując się w niej oczywistej sprzeczności z wyraźnym przepisem art. 18 ustawy emerytalnej.

Wychodząc z powyższych rozważań, NTA skargę jako nieuzasadnioną oddalił.

Glosa Mariana Zimmermanna — przy orzeczeniu 2340/38.

2339.

# POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

## Uchylanie decyzyj, wydanych bez jakiejkolwiek podstawy prawnej[1].

**Mylna wykładnia przepisów prawnych, zastosowana przez władzę orzekającą, nie uprawnia władzy nadzorczej do uchylenia decyzji na zasadzie art. 101 p. b) rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.).**

Wyrok NTA z 15 grudnia 1936 l. rej. 6142/33 w sprawie Mieczysława Kłapy przeciw Ministerstwu Wyzn. Rel. i Ośw. Publ. w przedmiocie wymiaru uposażenia służbowego.

Skarżący Mieczysław Kłapa, pełniący do 30 czerwca 1927 obowiązki kierownika szkoły ćwiczeń Państw. Seminarium Nauczycielskiego z uposażeniem służbowym grupy VI szczebla „a", zamianowany został od wyżej wymienionej daty prowizorycznym inspektorem szkolnym w powiecie świętochłowickim i na tym stanowisku przesunięty został 1 lipca 1928 do grupy VI szczebla „b".

W 1930 r. zakwestionowane zostało prawo skarżącego do pobierania uposażenia według grupy VI i w załatwieniu tej sprawy Urząd Wojewódzki Śląski wydał 27 kwietnia 1933 orzeczenie, w którym ustalił, iż skarżący miał prawo do uposażenia od 1 października 1923 według grupy VII szczebla „c", od 1 lipca 1925 według grupy VI szczebla „a", wraz — od 1 marca 1926 — z dodatkiem za kierownictwo szkoły ćwiczeń, w wysokości 60 pkt. miesięcznie. Ponadto rzeczona decyzja stanowi: z uwagi na zamianowanie Kłapy z urzędu dekretem Ministerstwa Wyzn. Rel. i Ośw. Publ. z 30 czerwca 1927 prowizorycznym inspektorem szkolnym, Urząd Wojewódzki, biorąc pod uwagę wysokość uposażenia, pobieranego przez Kłapę na stanowisku kierownika szkoły ćwiczeń, tj. uposażenia grupy VI szczebla „a" a od 1 lipca 1928 szczebla „b" tej grupy z dodatkiem za kierownictwo, przyznaje mu w myśl art. 49 i w związku z art. 7 ustawy uposażeniowej z 1923 r. uposażenie służbowe grupy VII szczebla „b" wraz z dodatkiem inspektorskim w wysokości 225 pkt. od 1 sierpnia 1927, przy czym do szczebla „c" grupy VII przeszedł Kłapa 1 lipca 1928.

Równocześnie w myśl powyższych ustaleń Urząd Wojewódzki zarządził ściągnięcie od skarżącego ewentualnych nadpłat.

Odwołania od tego orzeczenia, w którym skarżący domagał się pozostawienia go nadal w grupie VI szczeblu „b", Ministerstwo Wyzn. Rel.

[1] Por. OPA 2338/38, 2340/38.

i Ośw. Publ. zaskarżonym obecnie orzeczeniem z 1 czerwca 1933 nie uwzględniło.

Rozpatrując skargę na powyższe orzeczenie, NTA rozważył co następuje:

Odmowę pozostawienia skarżącego w grupie VI szczeblu „b" uposażenia służbowego opiera pozwana władza na przesłance, iż objęcie przez niego od 1 sierpnia 1927 stanowiska prowizorycznego inspektora szkolnego nastąpiło nie na skutek przeniesienia z urzędu, lecz na skutek zupełnie nowej nominacji, która, wymieniając warunki płacy na nowym stanowisku, była podstawą uposażenia od 1 sierpnia 1927, przy czym władza nadmienia, że szczegółowe warunki płacy na stanowisku inspektora podane zostały skarżącemu do wiadomości pismem z 28 czerwca 1930 i z 18 września 1930.

Otóż w tym względzie należy przede wszystkim zauważyć, że wbrew twierdzeniu pozwanej władzy, pismo z 30 czerwca 1927, mianujące skarżącego prowizorycznym inspektorem szkolnym, nie zawiera jakiejkolwiek wzmianki, iż skarżący pobierać będzie uposażenie według grupy VII, lecz tylko ogólnie wskazuje, że będzie otrzymywał uposażenie na podstawie ustawy uposażeniowej z 9 października 1923, obejmującej również uposażenie nauczycieli. Zresztą uposażenie według grupy VI wypłacano skarżącemu długi czas po mianowaniu go w 1927 r. inspektorem. O ile zaś chodzi o wskazane przez władzę pisma z 28 czerwca i 18 września 1930, zawierające, jak władza twierdzi, szczegółowe warunki płacy, to nie można w nich dopatrzyć się jakiegokolwiek aktu przesądzającego kwestię uposażenia skarżącego w kierunku odpowiadającym stanowisku władzy, choćby z tego względu, że w związku z tymi pismami skarżący złożył 26 sierpnia i 22 września 1930 deklarację, iż wprawdzie nie będzie żądał przywrócenia na poprzednią posadę, jednak nie zgadza się na obniżenie swych poborów służbowych z tytułu mianowania go inspektorem.

Główną atoli przesłanką, na której władza opiera swe orzeczenie, jest teza, iż objęcie przez skarżącego w 1927 r. stanowiska prowizorycznego inspektora nastąpiło nie na skutek przeniesienia z urzędu, lecz na skutek zupełnie nowej nominacji, a wobec tego miał on stracić prawo do grupy uposażenia, nabyte dotychczasową służbą.

Stanowiska tego nie mógł atoli NTA uznać za słuszne. Przede wszystkim, jak akta wskazują, skarżący mianowany został prowizorycznym inspektorem z u r z ę d u, przy czym zupełnie nie było wzmianki o zmianie względnie obniżeniu grupy jego uposażenia. Z tego też względu nie może być całkiem mowy o „zupełnie nowej nominacji", która mogłaby zachodzić tylko wówczas, gdyby nominacja ta była oderwana od dotychczasowej służby (analogia z przyjęciem do służby państwowej), a nominat na tego rodzaju nominację, uszczuplającą nabyte prawa względnie pozba-

wiającą go prawa do dotychczasowej grupy uposażenia, wyraźnie wyraził zgodę. Po wtóre, o ile chodzi o pojęcie nominacji w odróżnieniu od pojęcia przeniesienia, rozumowanie władzy jest w tym względzie dowolne, gdyż przeniesienie zwłaszcza do innego rodzaju służby nie da się oddzielić od pierwiastka mianowania.

Wreszcie pozwana władza nie zwróciła uwagi na przepis ust. 4 art. 51 pragmatyki nauczycielskiej (poz. 873/32 Dz. Ust.), iż nauczyciel może być przeniesiony do służby, podlegającej innym przepisom w tym samym dziale zarządu państwowego, tylko za jego zgodą bez obniżenia posiadanej grupy uposażenia, który to przepis już obowiązywał w chwili wydania przez Urząd Wojewódzki decyzji o obniżeniu skarżącemu uposażenia.

Ponadto za słuszne uznał Trybunał zarzuty skargi, iż zaskarżone orzeczenie nie znajduje uzasadnienia w przepisie art. 101 lit. b) prawa o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.).

Wymiar uposażenia skarżącego już po mianowaniu go na stanowisko inspektora, jako też wymiar tego uposażenia od dnia, w którym mu przyznano wyższy szczebel, tj. od 1 lipca 1928, stanowi niewątpliwie decyzję wymiarowej władzy, określającą wysokość przysługującego skarżącemu uposażenia służbowego na nowym stanowisku. Decyzja ta, jako prawomocna, mogła być uchylona przez władzę nadzorczą, a więc przez Ministerstwo, i to tylko w wypadku, gdyby wydana została bez jakiejkolwiek podstawy prawnej. W niniejszym atoli przypadku decyzja uchylająca poprzedni wymiar była wydana nie przez władzę nadzorczą, lecz przez Urząd Wojewódzki; co się zaś tyczy ewentualnego braku podstawy prawnej, z akt jest widoczne, iż co najwyżej możnaby w sprawie niniejszej mówić tylko o mylnej wykładni odnośnych przepisów, co jednak, w myśl stałej judykatury Trybunału, nie uprawnia władzy do zastosowania przepisu art. 101 p. b) prawa o post. admin.

Kierując się tymi rozważaniami, NTA zaskarżone orzeczenie z powodu niezgodności z ustawą uchylił.

Glosa Mariana Zimmermanna — przy orzeczeniu bezpośrednio następującym.

2340.

# POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

## Uchylanie decyzyj, wydanych bez jakiejkolwiek podstawy prawnej[1].

**Orzeczenie, którym w okresie, kiedy nie były jeszcze zorganizowane pedagogia państwowe ani ustalony program nauczania w tych szkołach, kurator okręgu szkolnego zezwolił szkole prywatnej na używanie nazwy „pedagogium", przedstawia się jako pozbawione jakiejkolwiek podstawy prawnej w rozumieniu art. 101 p. b) rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.).**

Wyrok NTA z 4 czerwca 1936 l. rej. 1790/33 w sprawie Gminy wyznaniowej żydowskiej w Warszawie przeciw Ministerstwu Wyzn. Rel. i Ośw. Publ. w przedmiocie zezwolenia na otwarcie prywatnego koedukacyjnego pedagogium.

W załatwieniu podania Zarządu Gminy wyznaniowej żydowskiej w Warszawie o zezwolenie na otwarcie prywatnego koedukacyjnego pedagogium, Kurator Okręgu Szkolnego Warszawskiego orzeczeniem z 25 sierpnia 1932, stwierdzając na podstawie przepisu objętego ust. 2 art. 2 ustawy z 11 marca 1932 o szkołach prywatnych poz. 343 Dz. Ust., że zostały spełnione warunki, przewidziane w ust. 1 tegoż artykułu, oznajmił, że wzmiankowanej gminie wyznaniowej żydowskiej służy prawo otwarcia koedukacyjnego pedagogium, jako też zwrócił zatwierdzony statut tej szkoły. Statut ten między innymi mieścił postanowienie, że organizacja szkoły odpowiada organizacji państwowych pedagogiów.

Ministerstwo Wyzn. Rel. i Ośw. Publ. decyzją z 19 grudnia 1932 uchyliło w trybie nadzoru, na podstawie p. b) art. 101 prawa o post. admin., powyższe orzeczenie Kuratora w części, dotyczącej nazwy zakładu „Prywatne Koedukacyjne Pedagogium", uznając, że zakładowi temu nie przysługuje prawo używania nazwy „pedagogium", ponieważ właściciel szkoły nie uczynił zadość postanowieniom p. b) ust. 1 § 6 oraz ust. 3 § 8 rozporządzenia min. z 7 czerwca 1932 poz. 473 Dz. Ust., a w szczególności nie przedstawił programu dwuletniego pedagogium, przewidzianego w p. b) ust. 1 art. 40 ustawy z 11 marca 1932 o ustroju szkolnictwa poz. 389 Dz. Ust,. a zatem Kurator nie miał podstawy stwierdzić, że omawiany zakład odpowiada rodzajowi szkoły, przewidzianemu w przytoczonych postanowieniach ustawy ustrojowej.

Skarga na przedstawioną decyzję zawiera następujące zarzuty:

---

[1] Por. OPA 2338/38, 2339/38.

...3) W danej sprawie brak warunków wkroczenia na zasadzie art. 101 lit. b) prawa o post. admin., gdyby bowiem nawet przyjąć, że Kurator nie miał podstawy do zatwierdzenia nazwy pedagogium, to mógł on zażądać od gminy uzupełnienia podania przez przedstawienie programu nauki, zaniedbanie w tym względzie przedstawiać mogłoby się co najwyżej jako wadliwość postępowania, w żadnym zaś razie jako brak jakiejkolwiek podstawy prawnej, przez co rozumieć należy brak podstawy materialnoprawnej....

NTA zajął się w pierwszym rzędzie, jako najdalej idącym, zarzutem braku warunków do zastosowania w danej sprawie postanowień art. 101 lit. b) prawa o postępowaniu. Przy rozważaniu zarzutu tego Trybunał przede wszystkim stwierdził, że oparte na wymienionym przepisie uchylenie decyzji Kuratora Okręgu Szkolnego dotyczyło tylko tej części decyzji, która zawierała zezwolenie na używanie nazwy „pedagogium", a następnie przyjął pod uwagę przepisy, dotyczące odnośnego typu szkoły. Otóż według art. 40 i 41 ustawy z 11 marca 1932 o ustroju szkolnictwa, kształcenie kandydatów na nauczycieli szkół powszechnych odbywa się w trzechletnich liceach pedagogicznych i w dwuletnich pedagogiach, przy czym program liceum pedagogicznego opiera się na programie gimnazjum, a program pedagogium na programie liceum ogólnokształcącego przy uwzględnieniu nadto specjalizacji w zakresie obranych grup przedmiotów. Według art. 54 wymienionej ustawy organizacja szkolnictwa, w ustawie tej przewidziana, wprowadzona ma być w życie w ciągu sześciu lat od dnia wejścia w życie ustawy (1 lipca 1932) i w tym okresie Minister ma dokonać w drodze rozporządzeń przekształcenia względnie likwidacji szkół nie odpowiadających nowemu ustrojowi. W istniejących w chwili wejścia w życie ustawy seminariach nauczycielskich wstrzymane zostało przyjmowanie kandydatów na pierwszy kurs. Dalej według § 8 ust. 3 rozp. wykon. do ustawy o szkołach prywatnych (poz. 473/32 Dz. Ust.) szkoły prywatne mogą używać nazw rodzajowych, ustalonych w ustawie o ustroju szkolnictwa, tylko w wypadku zastosowania programu szkoły państwowej (publicznej) lub programu uznanego przez władze szkolne za równowartościowy.

Z przedstawionych przepisów widoczne, że w czasie wydania zaskarżonego orzeczenia nie upłynął jeszcze okres przejściowy, w ciągu którego szkolnictwo ma być dostosowane do nowego ustroju, według zaś przytoczonych przez pozwane Ministerstwo w odpowiedzi na skargę wyjaśnień nie były jeszcze we wzmiankowanym czasie zorganizowane pedagogia państwowe, ani ustalony program nauczania w tych szkołach. W tym stanie rzeczy zezwolenie w danym czasie na używanie przez odnośną szkołę nazwy „pedagogium" oraz zatwierdzenie statutu tej szkoły, zawierającego co do programu nauczania wskazanie na program pedagogiów państwo-

wych, przedstawiało się rzeczywiście ze stanowiska przytoczonego ostatnio przepisu jako pozbawione jakiejkolwiek podstawy prawnej.

Wywody strony skarżącej, że władza szkolna mogła była zażądać przedstawienia szczegółowego programu, są nieaktualne wobec stwierdzonej ze strony pozwanej władzy okoliczności, że w tym czasie nie był jeszcze ustalony nawet w zarysie program państwowego pedagogium.

W związku z powyższym upada zarzut skargi, oparty na momencie, że statut będącej w mowie szkoły odsyłał co do programu szkoły do identycznej organizacji państwowych pedagogiów, oraz nieuzasadniony okazuje się dalszy zarzut, że pozwane Ministerstwo niesłusznie uznało, że odnośna szkoła nie miała prawa używać nazwy „pedagogium".

W konkluzji powyższego skarga podlega oddaleniu.

Zagadnieniem istotnym dla omawianych wyroków (OPA 2338—2340/38) jest kwestia interpretacji użytego w art. 101 ust. 1 p. b) rozp. o post. admin. określenia: „bez j a k i e j k o l w i e k podstawy prawnej". Ponieważ z punktu widzenia zasad logiki określenie to jest niezrozumiałe (principium exclusi tertii!), musimy przy stosowaniu omawianego artykułu wyjść poza dosłowne jego brzmienie i wybrać jedną z dwu nasuwających się tutaj praktycznie możliwości. Przede wszystkim można uznać określenie powyższe za synonim braku podstawy prawnej w ogóle (a więc wyraz „jakiejkolwiek" traktować — zresztą niewątpliwie wbrew właściwej intencji ustawodawcy — jako niedołożony). Tę drogę wybrał NTA np. w wyroku z 30 grudnia 1930 l. rej. 1636/29 (Zb. wyr. nr 329 A) stwierdzając, że art. 101 uprawnia władzę naczelną do uchylania w drodze nadzoru decyzyj niższych instancji, powziętych „b e z p o d s t a w y p r a w n e j".

Drugie wyjście polega na oparciu się o prawdopodobną intencję ustawodawcy, wyrażoną w słowie „jakiejkolwiek". Słusznie podkreślano (np. Zb. wyr. nr 601 A dod.) przy interpretacji tego przepisu, że wyrażenie to kryje w sobie jakąś myśl i że wskazuje ono niewątpliwie przede wszystkim na chęć ograniczenia zakresu wypadków, w których władza nadzorcza mogłaby z uprawnień z tego artykułu korzystać. Oznaczałoby to zatem wykluczenie wypadków, w których brak podstawy prawnej nie jest zupełnie oczywisty. Po prostu nie poprzestaje się na odróżnieniu tu dwu dziedzin: tej która podpada pod normy prawne, która j e s t unormowana przez prawo, od tej, która jest od prawa wolna, ale wprowadza się jeszcze trzecią kategorię: wątpliwej podstawy prawnej. Obok oczywistego braku jakiejkolwiek podstawy prawnej czy oczywistej sprzeczności z prawem, mamy jeszcze sprzeczność nieoczywistą. Tym samym schodzimy jednak na teren wartościowania, metaprawny: odróżnienia zupełnie czy niezupełnie oczywistego, niewątpliwego czy wątpliwego braku podstawy prawnej.

Należałby zatem przepis ten do tej samej kategorii przepisów co przepis poprzedniego punktu tego samego artykułu o „władzy o c z y w i ś c i e niewłaściwej". Wspólną cechą obu tych przepisów byłoby to, że traktują one porządek prawny (którego część zresztą same stanowią) jako porządek o wartości względnej; pojawia się tu moment stopniowania, wartościowania normy prawnej. Sama norma prawna staje się tu przedmiotem oceny: jej siła normatywna w stosunku do danego stanu faktycznego jest różna zależnie od większego czy mniejszego stopnia oczywistości; stopień ten zaś zależy od kryteriów wartościowania, oceny.

W tych warunkach zadaniem NTA jest pewna obiektywizacja kryteriów tej oceny. Orzecznictwo NTA winno wyjaśnić, jakie typy wypadków będzie zaliczać do pierwszej a jakie do drugiej kategorii. Teoretycznie zadanie to nie da się w zupełności rozwiązać, praktycznie da się jednak zawsze ustalić jakaś linia wytyczna. Jest to zresztą stałym zadaniem judykatury we wszystkich podobnych wypadkach; w ten sposób tworzy się tzw. „prawo sędziowskie", będące właśnie zwykle uzupełnieniem tych dziedzin ustawodawstwa, których ustawodawca z tych czy innych przyczyn nie mógł ująć precyzyjnie normą ogólną (np. w wypadkach, gdy ustawodawca używa tzw. wyrażeń nieoznaczonych; w ten sposób np. judykatura francuska regulowała i reguluje prawo wywłaszczenia, wypełniając pozytywną treścią pojęcie „użyteczności publicznej").

Judykatura naszego NTA wykazuje w tej dziedzinie daleko idącą rozmaitość. I tak uważa NTA za przyczynę uzasadniającą zastosowanie art. 101 ust. 1 p. b): „udzielenie ulgi 5-miesięcznej służby wojskowej wbrew przepisom art. 60 ustawy o powsz. obow. służby wojsk. po ukończeniu przez poborowego 23 lat życia" (Zb. wyr. nr 255 A), „powzięcie decyzji bez podstawy prawnej" (Zb. wyr. nr 329 A), — to znów „powzięcie decyzji całkowicie pozbawionych podstawy prawnej" a nie takich, które „opierają się na przepisach obowiązujących, chociażby błędnie przez władzę wydającą decyzję stosowanych" (Zb. wyr. nr 601 A dod.), — „decyzyj, które nie są uzasadnione ani w powołanym w nich, ani w żadnym innym przepisie materialno-prawnym" (OPA 384/33 — w odniesieniu do słów: „nie są uzasadnione" Hausner zwraca uwagę w glosie, że możnaby z nich wnosić, „że do decyzji takich NTA zalicza nie tylko takie decyzje, które są całkowicie pozbawione podstawy prawnej, lecz i takie, w których władza zastosowała błędną wykładnię"), — „decyzje wadliwe lub oparte na błędnej zdaniem władzy nadzorczej wykładni istniejącego przepisu prawnego" podpadają pod art. 101 ust. 1 p. b) tylko wtedy, gdy zastosowana przez władze niższe wykładnia jest „oczywiście sprzeczna z danym przepisem lub w ogóle z prawem" (OPA 1003/35). I jeszcze: „orzeczenie, wydane bez jakiejkolwiek podstawy materialno-prawnej może być na zasadzie art. 101 ust. 1 p. b) uchylone nawet w razie, gdy nie jest pod względem formalno-prawnym wadliwe" (OPA 19/32).

Jak widzimy, stanowisko, które zajmował NTA, jest bardzo rozmaite. Są tu więc próby wprowadzenia jakiejś formalnej, ścisłej granicy (istnienie wzgl. nieistnienie normy prawnej w danej dziedzinie w ogóle: „decyzje nieuzasadnione ani w powołanym w nich ani w żadnym innym przepisie"), odróżnienia błędnej wykładni od braku przepisu, jak i próby stopniowania („oczywista sprzeczność"). Bierze się pod uwagę bądź tylko przepisy materialnoprawne, bądź też i formalne (OPA 19/32, 384/33, 452/33). Mamy też powołanie się na wytworzoną dawniej przez praktykę Trybunału i literaturę teorię bezwzględnej i względnej nieważności aktu administracyjnego. Z drugiej strony zaś wystarcza Trybunałowi wydanie decyzji „wbrew przepisom" albo po prostu „bez podstawy prawnej".

Różne punkty widzenia są zatem widoczne. Zależy to zwykle od czasu wyroku, niekiedy jednak spotykamy się z tym w jednym i tym samym wyroku. Tak np. w motywach wyroku OPA 1003/35 czytamy: „z treści tegoż art. 101 oraz z uwagi na to, że chodzi tu o decyzje nieważne, wynika pośrednio, że prawodawca... miał na myśli tylko takie decyzje, które nie mają oparcia ani w powołanym w nich ani w żadnym innym obowiązującym przepisie materialno-prawnym. Nie podpadają zatem pod pojęcie decyzji wydanych bez jakiejkolwiek podstawy prawnej decyzje wadliwe lub oparte na błędnej zdaniem wła-

dzy nadzorczej wykładni istniejącego przepisu prawnego, o ile zastosowana przez władzę niższą wykładnia nie jest oczywiście sprzeczna z danym przepisem lub w ogóle z prawem".

Trzeba jednak przyznać, że judykatura NTA zdąża mimo wszystko do pewnego ujednostajnienia swoich tez. Przede wszystkim nie spotykamy już w nowszych wyrokach pierwszego typu rozwiązania, tzn. identyfikowania braku jakiejkolwiek podstawy prawnej z brakiem tej podstawy w ogóle. Jest to osiągnięcie bardzo ważne, gdyż taki punkt widzenia mógł w praktyce przekreślić wszelką prawomocność aktów administracyjnych w ogóle. Poza tym niewątpliwie rozwiązanie takie stało w sprzeczności z intencją ustawodawcy (por. glosę Morawskiego OPA 19/32), który chciał art. 101 ust. 1 p. b) niewątpliwie traktować jako instytucję zupełnie wyjątkową. Po wtóre wydaje mi się, że NTA skłania się coraz bardziej ku tezie, iż zastosowanie art. 101 ust. 1 p. b) jest uzasadnione tylko tam, gdzie zachodzi oczywista sprzeczność decyzji z przepisem prawnym. Natomiast wyroki NTA nie dają jeszcze wystarczającej podstawy do nakreślenia linii demarkacyjnej między taką oczywistą a nieoczywistą sprzecznością. W szczególności w niektórych dziedzinach prawa (np. w sprawach emerytalnych) NTA zdaje się zakreślać tej „oczywistości" granice szersze. Pozostaje to zapewne w związku ze szczególnym charakterem odnośnych norm prawnych (np. w sprawach emerytalnych chodzi zwykle o przepisy, które określają uprawnienia cyfrowo; jest tu niewątpliwie mniej pola do interpretacji niż w przepisach o mniej dokładnie sprecyzowanej treści). Do kategorii tych właśnie wyroków zaliczyłbym omawiany wyrok (z 25 listopada 1935 l. rej. 9177/32). Dotyczy on dekretu emerytalnego Komendy Wojewódzkiej Policji Państw. W trzy lata przeszło po wydaniu tego dekretu zawiadomiono skarżącego o „sprostowaniu w drodze nadzoru służbowego wymiaru zaopatrzenia emerytalnego skarżącego przez skreślenie 47 punktów wyrównawczych doliczonych omyłkowo przez Komendę Wojewódzką". NTA uznał, że wkroczenie władzy nadzorczej było tu uzasadnione w art. 101 ust. 1 p. b), gdyż „odnośna decyzja jest oczywiście sprzeczna z wyraźnym przepisem ustawy". Tendencja do rozszerzenia uprawnień władzy nadzorczej jest tu zupełnie wyraźna.

W drugim z omawianych wyroków (z 15 grudnia 1936 l. rej. 6142/33) NTA powtórzył wyrażone już wielokrotnie zapatrywanie, że mylna wykładnia nie uzasadnia zastosowania art. 101 ust. 1 p. b). Wyrok trzeci (z 4 czerwca 1936 l. rej. 1790/33) wnosi pewne nowe momenty: przede wszystkim nasuwa się wątpliwość, czy rzeczywiście zachodził tu zupełny brak podstaw prawnych. Wszak niewątpliwie podstawę decyzji stanowił art. 40 ustawy z 11 marca 1932 o ustroju szkolnictwa poz. 389 Dz. Ust. oraz § 8 rozp. min. z 7 czerwca 1932 poz. 473 Dz. Ust. Fakt, że nie było jeszcze programów pedagogium, trudno uważać za równoznaczny z brakiem jakiejkolwiek podstawy prawnej. Można tu mówić co najwyżej o częściowym braku podstawy prawnej (o ile nie zgodzimy się, ze względu na charakter prawny programu, że brak tu było po prostu jednego z warunków uzasadniających zastosowanie ustawy w naszym wypadku). W każdym razie i ten wyrok nie daje nam podstaw do bliższego sprecyzowania zakresu art. 101 ust. 1 p. b) w rozumieniu NTA.

De lege ferenda należy się stanowczo wypowiedzieć za całkowitym skreśleniem ust. 1 p. b) art. 101. Już Bernatzik uzasadniał twierdzenie, że uchylanie przez władzę nadzorczą decyzji jako nieważnych może być uzasadnione tylko wtedy, gdy zachodzi brak kompetencji rzeczowej albo inne istotne braki postępowania — że natomiast nie wystarcza sprzeczność danej decyzji z prawem. Za tym poglądem poszedł ustawodawca austriacki w r. 1925 (§ 68 AVG.). Sądzę, że skreślenie tego ustę-

pu w naszym rozporządzeniu o post. admin. byłoby wskazane zarówno ze względu na pewność obrotu prawnego i interes stron jak i ze względu na należycie pojęty interes administracji.

*Marian Zimmermann*

## 2341.

## POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

### Uchylanie decyzyj, które zawierają wadę, powodującą nieważność[1]. Uchylanie decyzyj, nadających obywatelstwo z powodu okoliczności zasługujących na szczególne uwzględnienie.

**1. Do uchylenia decyzji na podstawie art. 101 p. e) rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.) nie wystarcza sama tylko niezgodność decyzji z prawem, lecz wymagany jest wyraźny przepis, że dana decyzja jest nieważna.**

**2. Decyzja Urzędu Wojewódzkiego, którą na podstawie art. 9 ustawy z 20 stycznia 1920 poz. 44 Dz. Ust. nadano obywatelstwo polskie, nie może być na podstawie art. 16 ust. 3 rozporządzenia min. z 7 czerwca 1920 poz. 320 Dz. Ust. w łączności z art. 104 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust. uchylona przez Ministerstwo Spraw Wewn. z tego powodu, że sprawa powyższego nadania nie zasługiwała na szczególne uwzględnienie.** (Teza).

Wyrok NTA z 9 kwietnia 1937 l. rej. 1064/35 w sprawie Bazylego R. przeciw Ministerstwu Spraw Wewn. w przedmiocie obywatelstwa.

Poleski Urząd Wojewódzki decyzją z 26 lipca 1928 nadał R. obywatelstwo polskie a Ministerstwo Spraw Wewn. orzeczeniem z 20 listopada 1934, powołując się na art. 101 ust. 1 lit. e) rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust. i na art. 16 ust. 3 rozporządzenia min. z 7 czerwca 1920 poz. 320 Dz. Ust., uchyliło powyższą decyzję Urzędu Wojewódzkiego, ponieważ naruszono nią art. 9 ustawy z 20 stycznia 1920 poz. 44 Dz. Ust. W motywach Ministerstwo zaznaczyło, że co do R. nie były spełnione warunki, określone w art. 8 wymienionej ustawy, że wobec tego Urząd Wojewódzki nadał mu obywatelstwo na podstawie art. 9 tej ustawy, że Urząd Wojewódzki uznał przy tym jego nienaganne pod

---

[1] Por. OPA 92/32.

każdym względem zachowanie się i zaufanie, jakim cieszył się u lokalnych władz administracyjnych, za okoliczności, zasługujące na szczególne uwzględnienie i że ta kwalifikacja jest mylna, gdyż nienaganne zachowywanie się i zaufanie u władz lokalnych wypływały tylko z obowiązków, jakie w myśl art. 95 w łączności z art. 89, 90, 92 i 93 konstytucji ciążyły na R.

Na to orzeczenie min. wniósł R. skargę do NTA, który, rozpatrując sprawę w granicach tej skargi, rozważył co następuje:

Powołanie się Ministerstwa na art. 101 ust. 1 lit. e) rozporządzenia z 22 marca 1928 nie jest trafne. Uchylenie bowiem na podstawie tego przepisu jest w tym tylko razie dopuszczalne, gdy dana decyzja zawiera wadę, powodującą nieważność z mocy wyraźnego przepisu prawa. Nie wystarcza tu zatem sama tylko niezgodność decyzji z prawem, lecz wymagany jest wyraźny przepis, że dana decyzja jest nieważna (np. art. 6 ust. 1 ustawy o zaopatrzeniu inwalidzkim poz. 31/35 Dz. Ust.), takiego zaś przepisu nie zawiera ani ustawa z 20 stycznia 1920 ani rozporządzenie z 7 czerwca 1920.

Natomiast art. 16 ust. 3 tego rozporządzenia mógłby ze względu na art. 104 rozporządzenia z 22 marca 1928 służyć w zasadzie za podstawę do uchylenia decyzji z 26 lipca 1928. Według tych przepisów unieważnienie decyzji, nadającej obywatelstwo, winno nastąpić, jeżeli władza naruszyła lub mylnie zastosowała ustawę z 20 stycznia 1920 albo rozporządzenie z 7 czerwca 1920.

W art. 8 wymienionej ustawy określono warunki, wymagane do nadania obywatelstwa. W art. 9 zaś tej samej ustawy postanowiono, że w wypadkach wyjątkowych, zasługujących na szczególne uwzględnienie, obywatelstwo może być nadane osobom, nie odpowiadającym poszczególnym warunkom z art. 8. W żadnym jednak razie obywatelstwo nie może być — jak głosi art. 9 — nadane osobom, ukaranym przez sądy polskie za przestępstwa, pociągające za sobą ograniczenie praw, dopóki to ograniczenie trwa, tudzież osobom, znajdującym się w stanie upadłości. Poza tym ocena, czy dany wypadek zasługuje na szczególne uwzględnienie, pozostawiona jest swobodnemu uznaniu władzy. Rzecz jasna, że, jeżeli kompetentna władza uznała wypadek za zasługujący na szczególne uwzględnienie i danej osobie nadała obywatelstwo, to uznanie to nie może być zmienione w trybie wspomnianego wyżej art. 16. Odmienne zapatrywanie sprzeciwiałoby się zasadom bezpieczeństwa prawnego i z tego powodu mogłoby być uznane za odpowiadające woli prawodawcy tylko w razie odpowiedniego wyraźnego przepisu. Takiego przepisu nie można się jednak dopatrzyć w postanowieniach prawnych, na których właśnie oparto zaskarżone orzeczenie.

Na podstawie art. 16, o którym mowa, w łączności z art. 104 rozpo-

rządzenia z 22 marca 1928 Ministerstwo byłoby wobec tego uprawnione do uchylenia decyzji z 26 lipca 1928, gdyby z aktów, którymi Urząd Wojewódzki rozporządzał przy wydaniu tej decyzji, wynikała jedna z przytoczonych wyżej przeszkód do nadania obywatelstwa, przewidzianych w art. 9. Gdy zaś to nie ma miejsca, należało uchylić zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z prawem.

Wyrok NTA nie może wywoływać zastrzeżeń. Władze administracyjne usiłują czasami interpretować art. 101 lit. e) w ten sposób, że są uprawnione do uchylenia z urzędu każdej decyzji prawomocnej, na mocy której strona nabyła prawa, jeżeli decyzja jest sprzeczna z prawem. Nasze zaś postępowanie administracyjne daje pierwszeństwo zasadzie pewności stosunków prawnych przed zasadą ścisłej legalności. NTA stale wyjaśnia, że cyt. art. 101 lit. e) daje możność cofania aktów administracyjnych tylko wówczas, gdy w ustawie zawarty jest wyraźny przepis, że dana decyzja z mocy prawa jest nieważna.

W związku z ustaleniem przez NTA, że władza przy nadawaniu obywatelstwa w wyjątkowych wypadkach rozstrzyga, czy dany wypadek zasługuje na szczególne uwzględnienie na podstawie swobodnego uznania, nasuwają się poniższe uwagi.

Władza ma swobodne uznanie w stosunku do obywatela, kiedy ten nie ma prawa podmiotowego, wynikającego z normy prawnej, do określonej decyzji pozytywnej. Z tego punktu widzenia w ogóle nadanie obywatelstwa pozostawione jest swobodnemu uznaniu władzy. Ale jednocześnie władza może być skrępowana przepisami prawnymi; mianowicie te przepisy mogą ustanowić granicę negatywną, kiedy władzy nie wolno uwzględnić wniosku obywatela. Jeżeli natomiast ustawa ustanawia dwie granice: 1) kiedy władza obowiązana jest odrzucić wniosek i 2) kiedy obowiązana jest wniosek uwzględnić (czyli kiedy obywatel ma prawo podmiotowe do określonej decyzji), to między tymi granicami pozostawione jest pole do swobodnej decyzji administracji. Tak np. prawo przemysłowe postanawia, że przy określonym stanie faktycznym należy odmówić wydania licencji (pozwolenia) na przemysł okrężny, w innych określonych wypadkach — można odmówić (swobodne uznanie); skoro te wypadki nie zachodzą, władza przemysłowa ma obowiązek udzielenia licencji. Analogiczny przepis istnieje również w prawie łowieckim, dotyczący wydawania kart łowieckich, uprawniających do polowania.

W ustawie o obywatelstwie Państwa Polskiego jest przewidziana granica negatywna dla swobodnego uznania władzy w art. 8 i 9. Art. 9, który uprawnia do nadania obywatelstwa w wyjątkowych wypadkach, postanawia, że w „żadnym razie" nie mogą otrzymać obywatelstwa osoby, ograniczone w prawach na mocy wyroku sądu karnego lub znajdujące się w stanie upadłości. Ale jest jeszcze w tym artykule drugi warunek wydania przychylnej decyzji: „w wyjątkowych wypadkach, *zasługujących na szczególne uwzględnienie*". NTA orzekł, że ocena, czy dany wypadek zasługuje na szczególne uwzględnienie, pozostawiona jest swobodnemu uznaniu władzy. Chodzi tutaj wszakże nie o swobodne uznanie w ścisłym znaczeniu, lecz o swobodę oceny stanu faktycznego. Skoro podkreślone słowa znalazły się w ustawie, nabrały znaczenia prawnego i podlegają interpretacji. Nawet najbardziej rozciągłe, niesprecyzowane pojęcia, zawarte w ustawach, stają się pojęciami prawnymi. Przy interpretacji tych pojęć nie mogą decydować subiektywne zapatrywania danego urzędnika. Z reguły ustawodawca w tych wypadkach odsyła do poglądów, panujących w społeczeństwie lub w odpowiedniej grupie społecznej. Jeżeli np. ustawa nakazuje chronić piękno krajobrazu przed zeszpeceniem przy wy-

dawaniu koncesji wodnych, to o pięknie krajobrazu nie decyduje subiektywny pogląd danego urzędnika — sentymentalny funkcjonariusz mógłby uważać każdy krzaczek lub każdą łączkę za wybitnie piękne — ani pogląd rozpatrujących jego decyzję sędziów, lecz przeciętne poglądy społeczeństwa. Ale w omawianym przepisie ustalenie, czy ktoś zasługuje na szczególne względy, zależy od poglądów administracji; pogląd administracji na to, czy dany stan faktyczny może być podciągnięty pod przepis prawa, jest miarodajny. Urząd, nadający obywatelstwo, winien tylko umotywować swą decyzję. Oczywiście stan faktyczny musi być zgodny z rzeczywistością i wyciągnięty z niego wniosek („wypadek zasługuje na szczególne uwzględnienie") nie może być z faktami w sprzeczności.

*B. Wasiutyński*

**2342.**

## WYWŁASZCZENIE[1].

### Czasowe zajęcie cudzej nieruchomości: Tok instancyj; pojęcie nagłej potrzeby.

1. **Decyzja powiatowej władzy administracji ogólnej, nakazująca czasowe zajęcie cudzej nieruchomości, nie jest ostateczna w administracyjnym toku instancyj (art. 52 § 1 prawa o postępowaniu wywłaszczeniowym poz. 776/34 Dz. Ust.).** (Teza).

2. **Zakreślenie przez władzę terminu dla dokonania pewnych robót nie stanowi samo przez się nagłej potrzeby, będącej jednym z warunków art. 52 § 1 prawa o postępowaniu wywłaszczeniowym dla uzasadnienia czasowego zajęcia nieruchomości.** (Teza).

Wyrok NTA z 30 października 1937 l. rej. 6019/35 i 1411/36 w sprawie Józefy Żebrowskiej przeciw Staroście Powiatowemu warszawskiemu w przedmiocie czasowego zajęcia gruntów oraz przeciw Wojewodzie warszawskiemu w przedmiocie czasowego zajęcia gruntów.

Dyrekcja Okręgowa Kolei Państw. w Warszawie wystąpiła w piśmie z 25 czerwca 1935 do Starosty Powiatowego w Warszawie z wnioskiem o wydanie na podstawie art. 52 § 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 września 1934 poz. 776 Dz. Ust. nakazu czasowego zajęcia gruntów, położonych w Pruszkowie i Piastowie a potrzebnych do budowy łącznicy Gołąbki—Pruszków w związku z elektryfikacją węzła kolejowego warszawskiego. Decyzją z 28 czerwca 1935 Starosta Powiatowy udzielił Dy-

---

[1] Por. OPA 920/34.

rekcji pozwolenia na czasowe zajęcie za odszkodowaniem podanych w tej decyzji gruntów, m. i. części nieruchomości Józefy Żebrowskiej (130 m²) i Edwarda i Antoniny Falborskich (180 m²) w gminie Skorosze „Ursus".

Decyzję tę, oznaczoną jako ostateczną, zaskarżyła Józefa Żebrowska do NTA, zarzucając wadliwość postępowania i niezgodność z prawem. Zarazem wniosła wymieniona od tejże decyzji odwołanie do Wojewody warszawskiego, który załatwiając je merytorycznie, orzeczeniem z 18 stycznia 1936 odwołania nie uwzględnił, uchylając tę część decyzji Starosty Powiatowego z 28 czerwca 1935, w której pouczono stronę, że decyzja ta jest ostateczna.

Również na to orzeczenie Wojewody wniosła Józefa Żebrowska skargę do NTA, który rozważył co następuje:

W kwestii, czy decyzja Starosty Powiatowego z 28 czerwca 1935 jest zaskarżalna do NTA jako ostateczna po myśli art. 3 prawa z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust., należało — opierając się na wykładni postanowień art. 52 § 1 i art. 53 § 2 dojść do wniosku, że brak podstawy prawnej do uznania, iż decyzja powiatowej władzy administracji ogólnej, wydana na zasadzie art. 52 § 1, miałaby być wyjęta spod postanowień ogólnych art. 82 i n. prawa o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.); słusznie zatem Wojewoda warszawski w orzeczeniu z 18 stycznia 1936 uchylił odnośne pouczenie Starosty Powiatowego, że decyzja z 28 czerwca 1935 jest ostateczna.

Ponieważ Żebrowska od tej ostatniej decyzji wniosła w terminie odwołanie do właściwej wyższej instancji administracyjnej, które to odwołanie zostało merytorycznie rozpatrzone, Żebrowska nie poniosła szkody w obronie swych praw, a tym samym wadliwość postępowania, jaka zaszła wskutek mylnego pouczenia Żebrowskiej, nie była istotna. W tym stanie rzeczy skarga Żebrowskiej l. rej. 6019/35, podtrzymana następnie pismem wymienionej z 25 marca 1936, stała się bezprzedmiotowa i jako taką należało ją oddalić.

Rozpatrzywszy zaś skargę l. rej. 1411/36 Trybunał uznał trafność zarzutu, że nie zostały w niniejszej sprawie wykazane takie okoliczności, które by w myśl art. 52 § 1 rozporządzenia z 24 września 1934 poz. 776 Dz. Ust. uzasadniały czasowe zajęcie gruntu skarżącej.

Powołany ustęp mianowicie głosi, że w przypadkach siły wyższej lub nagłej potrzeby powiatowa władza administracji ogólnej może nakazać czasowe zajęcie cudzej nieruchomości. W obu wymienionych przypadkach musi być z natury rzeczy wykluczona możność przeprowadzenia zajęcia nieruchomości według ogólnych zasad określonych prawem o postępowaniu wywłaszczeniowym. Tymczasem w niniejszej sprawie według treści zaskarżonego orzeczenia nagła potrzeba czasowego zajęcia umotywowana jest tylko koniecznością dokonania robót uznanych przez władzę

za terminowe oraz niemożnością uzyskania danych gruntów w drodze dobrowolnego porozumienia z właścicielami działek.

Trybunał doszedł do przekonania, że przytoczone okoliczności same przez się nie wystarczają do uzasadnienia nagłej potrzeby, na którą wskazała władza, gdyż nie dowodzą niemożności uzyskania potrzebnych zdaniem władzy nieruchomości w zwykłym postępowaniu wywłaszczeniowym.

Ponieważ nakaz czasowego zajęcia gruntu skarżącej z powodu braku należytego ustalenia, że zachodzi jeden z warunków, pod którymi nakaz taki jest dopuszczalny, stanowi naruszenie art. 52 § 1 cyt. prawa, NTA uchylił orzeczenie Wojewody z 18 stycznia 1936, jako prawnie nieuzasadnione, nie rozpatrując dalszych zarzutów skargi l. rej. 1411/36, jako w tym stanie rzeczy nieaktualnych.

Obowiązujący nadal art. 99 konstytucji marcowej, uznając wszelką własność jako jedną z najważniejszych podstaw ustroju społecznego i porządku prawnego Rzeczypospolitej, zastrzegł dopuszczalność ograniczenia własności tylko w wypadkach ustawą przewidzianych ze względów wyższej użyteczności i tylko za odszkodowaniem.

Realizując te postulaty konstytucji prawo z 24 września 1934 o postępowaniu wywłaszczeniowym ustaliło zasadę, że wykonanie wywłaszczenia, a w konsekwencji również objęcie czy zajęcie wywłaszczonego obiektu nieruchomego, może nastąpić dopiero po wypłaceniu lub złożeniu do depozytu sumy odszkodowania, ustalonej umową lub orzeczeniem władzy wywłaszczeniowej (art. 41 § 1 i 2).

Wyjątkowe odstępstwo od tej zasady, tzn. objęcie względnie zajęcie przed takim wypłaceniem lub zdeponowaniem sumy odszkodowania, ustawa dopuściła tylko w paru szczególnych przypadkach w ustawie opisanych, z zastrzeżeniem granic ich zastosowania i warunków tamże przewidzianych.

Przypadki te są następujące:

1) wydanie orzeczenia o wywłaszczeniu na rzecz Skarbu Państwa na budowę lub przebudowę linii i urządzeń kolejowych — o ile na wniosek wywłaszczającego wojewoda zezwoli na niezwłoczne objęcie; w tym przypadku odszkodowanie ma być ustalone z urzędu zasadniczo równocześnie z objęciem, najpóźniej zaś w ciągu 3 miesięcy od niego, a ma być wypłacone w ciągu 2 miesięcy od ustalenia — pod rygorem uchylenia, na wniosek strony wywłaszczonej, zezwolenia na objęcie (art. 22 § 3);

2) orzeczenie o wywłaszczeniu w interesie obrony Państwa w wypadkach nagłych — za zezwoleniem wojewody i przy przestrzeganiu trybu oraz rygoru jak pod 1) (art. 56 p. 4);

3) czasowe zajęcie nieruchomości w przypadkach siły wyższej lub nagłej potrzeby (art. 52); w tym przypadku ma zastosowanie tryb ustalenia i wypłaty odszkodowania analogiczny jak w przypadkach pod 1) i 2), jednak w terminach krótszych, oraz taki sam rygor uchylenia zajęcia w razie zwłoki w wypłacie odszkodowania (art. 53 § 1);

4) ograniczenie praw lub czasowe zajęcie, gdy ustalenie z góry czasu ograniczenia i rozmiaru szkody jest niemożliwe, skutkiem czego niemożliwe jest uprzednie jednorazowe ustalenie i wypłacenie odszkodowania; w tych przypadkach odszkodowanie ustala się i wypłaca periodycznie (art. 29 § 1).

Przesłanką tych wyjątków od zasady są bądź w ustawie sprecyzowany stopień pilności zajęcia (art. 22, 56 i 52), bądź przeszkody natury technicznej (art. 29), a więc względy przedmiotowe, niezależne od woli wywłaszczającego a stojące na przeszkodzie przestrzeganiu normalnego trybu postępowania wywłaszczeniowego.

Wyjątki te w myśl zasad wykładni muszą być interpretowane ścieśniająco i to tym bardziej, że chodzi tu o ograniczenie konstytucyjnie ważnej zasady. Dlatego w szczególności interpretacja pojęć „siły wyższej" i „nagłej potrzeby", o których mowa w art. 52, musi być ograniczająca.

Pod przypadki siły wyższej podciągamy zjawiska, będące wynikiem działania nie ujarzmionych przez człowieka sił przyrody, jak: powódź, pożar, trzęsienie ziemi, obsunięcie się góry itp., wymagające zajęcia cudzego gruntu pod urządzenia ochronne lub ratownicze.

Nagła potrzeba może być wynikiem wojny, mobilizacji, zaburzeń wewnętrznych, epidemii itp. zjawisk, w każdym razie nie zależnych od woli i zamiarów wywłaszczającego.

Natomiast pod pojęcie nagłej potrzeby nie można podciągnąć pośpiechu, który bądź nakazał sobie własną wolą wywłaszczający jako organizator planowanego przedsięwzięcia wymagającego wywłaszczenia, bądź też chociażby zarządziła władza od wywłaszczającego niezależna, kierując się jednak przesłankami, uchylającymi się spod oceny ich wartości przedmiotowej.

Z tych względów stanowisko NTA, zajęte w omawianym wyroku, nie budzi żadnych zastrzeżeń, ponieważ w rozpatrywanym przypadku brak było takich kryteriów „nagłości potrzeby", które by mogły uzasadnić natychmiastowe zajęcie nieruchomości w trybie art. 52 a z obejściem zarówno właściwości władz, jak i procedury, przewidzianych w art. 22 § 3 dla tego rodzaju przypadków wywłaszczenia na cele kolejowe.

Teza o nieostateczności decyzji powiatowej władzy administracji ogólnej, w przypadkach zajęć z art. 52 § 1, oczywiście nie może budzić zastrzeżeń w świetle art. 4 prawa o post. wywł. i art. 82 post. admin. Błędne objaśnienie, zawarte w decyzji władzy powiatowej, można chyba wytłumaczyć niewłaściwą interpretacją przepisu zdania pierwszego § 2 art. 53 post. wywł., który, jakkolwiek nie precyzuje bliżej o jakie „orzeczenie" chodzi, odnosi się niewątpliwie tylko do orzeczenia o odszkodowaniu, będąc przepisem analogicznym do przepisu art. 40 § 1 post. wywł.

*W. Czapiński*

2343.

## SAMORZĄD.

### Rozwiązanie rady miejskiej — powody rozwiązania, uzasadnienie decyzji[1]; quorum wymagane przy powzięciu przez rozwiązaną radę miejską uchwały o zaskarżeniu decyzji.

**Przy powzięciu uchwały rady miejskiej w myśl art. 69 ust. 4 ustawy z 23 marca 1933 o częściowej zmianie ustroju samorządu terytorialnego**

---

[1] Por. OPA 414/33, 1683/37.

**poz. 294 Dz. Ust., ustalenie quorum winno się odbywać na podstawie faktycznej ilości radnych i członków zarządu miejskiego, nie zaś ustawowej.** (Zasada prawna, wpisana do księgi zasad prawnych).

Uchwała kolegium zwiększonego NTA z 30 grudnia 1937 l. rej. 3660/34. — Wyrok NTA z 30 grudnia 1937 l. rej. 3660/34 w sprawie Rady Miejskiej m. Płocka przeciw Ministerstwu Spraw Wewn. w przedmiocie rozwiązania organów ustrojowych gminy m. Płocka.

Ministerstwo Spraw Wewn. decyzją z 27 lutego 1934 rozwiązało zgodnie z wnioskiem Wojewody warszawskiego Radę Miejską i Zarząd Miejski m. Płocka, ponieważ organa te nie wykonywały ciążących na nich zadań, wynikających z ciężkiego stanu finansowego miasta, wykazując całkowitą bezczynność, nieudolność i niedbałość i naraziły miasto na znaczne straty, a mianowicie: W związku ze znacznym zadłużeniem miasta, wynoszącym 11.700.000 zł, władze nadzorcze na konferencjach, które się odbyły przy udziale przedstawicieli Ministerstwa Spraw Wewn. i Ministerstwa Skarbu w r. 1932, ustaliły plan uzdrowienia finansów m. Płocka oraz ustanowiony został delegat oszczędnościowy. Pomimo wskazówek i zaleceń udzielonych Zarządowi Miejskiemu przez komisję międzyministerialną z 12 października 1932 a następnie pismami Wojewody z 28 lipca 1931 i z 7 lipca 1932 cała akcja, podjęta przez władzę nadzorczą w porozumieniu z wierzycielami, napotykała na stały opór ze strony organów miejskich. Jedynie pod przymusem delegata oszczędnościowego nastąpiła częściowa spłata długów, w wysokości jednak zupełnie nie odpowiadającej ustalonemu planowi. Również zalecenia Wojewody, zmierzające do przeprowadzenia reorganizacji biur i przedsiębiorstw miejskich, nie zostały przez Zarząd Miejski wykonane. Wreszcie członkowie Zarządu, nie bacząc na stan finansowy miasta, pobierali większe zaliczki i dotychczas nie zwrócili tych sum, na co ani Rada Miejska ani komisja rewizyjna nie reagowały. Przytoczone fakty całkowicie uzasadniają konieczność zastosowania względem organów ustrojowych m. Płocka środków, przewidzianych w art. 69 ustawy samorządowej. Jednocześnie z mocy art. 73 tejże ustawy powołano na stanowisko tymczasowego prezydenta m. Płocka inż. Romualda Chmielewskiego oraz na stanowisko tymczasowego wiceprezydenta miasta p. Bolesława Jarosińskiego, ustalając uposażenia ich ściśle według norm, ustalonych przez Wojewodę.

Decyzję powyższą w części dotyczącej rozwiązania Rady Miejskiej zaskarżyła do NTA w trybie art. 69 ustawy samorządowej rozwiązana Rada Miejska, wywodząc w skardze, że zarzuty zawarte w zaskarżonym orzeczeniu w odniesieniu do Rady Miejskiej w Płocku są niesłuszne, a ponadto nie zostały przez władzę zachowane przepisy art. 69 ust. 2 ustawy samorządowej.

NTA rozważył na wstępie, jako najdalej idący, wniosek władzy pozwanej o pozostawienie skargi bez rozpoznania, a to z powodu braku legitymacji do wniesienia skargi przez zespół osób, w których imieniu wniesiono skargę. Wniosek ten władza pozwana opiera na poglądzie, że uchwała o wniesieniu skargi zapadła przy nienależytym komplecie członków Rady Miejskiej m. Płocka, albowiem quorum należy obliczać nie od faktycznej, lecz ustawowej ilości radnych i członków zarządu miejskiego, a w takim razie do kompletu brakuje jednej osoby; przy tym władza powołała się na stałą swoją w tej mierze praktykę, załączając na dowód okólnik z 9 listopada 1921 nr 151.

Wywodów tych władzy pozwanej NTA nie uznał za trafne już z tego względu, że załączony okólnik ma na względzie wyłącznie wykładnię przepisów dekretu o samorządzie miejskim z 4 lutego 1919 poz. 140 Dz. Pr., który co do obliczania quorum na posiedzeniach rad miejskich szczegółowych postanowień nie zawiera. W danym jednak wypadku chodzi o uchwałę Rady Miejskiej, powziętą z mocy przepisów nie wspomnianego dekretu, lecz ustawy z 23 marca 1933 poz. 294 Dz. Ust., a mianowicie z mocy art. 69 ust. 4 tej ustawy. Otóż ustawa ta wyszczególnia przypadki, kiedy obliczenie kompletu rady miejskiej względnie zarządu winno się odbywać według ustawowej liczby członków (art. 36, 37, 44, 66); z powyższego wynika, że prawodawca uważa ten sposób ustaleń quorum za wyjątkowy, wymagający specjalnego zastrzeżenia; co do innych zatem przepisów tejże ustawy, takiego zastrzeżenia nie zawierających, należy przyjąć, że te przepisy takiego obliczania quorum już nie wymagają. Skoro więc i w odnoszących się do niniejszego przypadku przepisach art. 69 ust. 4 ustawy odnośnego zastrzeżenia również brak — NTA uznał, że władza niesłusznie zarzuca, iż przy wydawaniu decyzji o wniesieniu skargi przez Radę Miejską m. Płocka do NTA w niniejszej sprawie nie było należytego kompletu, i w związku z tym wniosku o pozostawienie skargi bez rozpoznania z mocy art. 61 p. 5 rozporządzenia z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. — nie uwzględnił.

Przechodząc wobec tego do rozpoznania zarzutów skargi, NTA rozważył co następuje:

Komentując przepisy ustawy z 23 marca 1933 o częściowej zmianie ustroju samorządowego — NTA wyrokiem z 7 grudnia 1936 l. rej. 6437/35[1] w sprawie o rozwiązanie Rady Miejskiej m. Poznania wyjaśnił, że rozwiązanie Rady Miejskiej jest tak głębokim wkroczeniem władzy nadzorczej w samoistność związku samorządowego, że odnośne decyzje władzy winny zawierać szczegółowe, wyczerpujące uzasadnienie powziętego przez władzę zarządzenia.

W tym celu art. 69 wymienia szczegółowo okoliczności, które upo-

[1] OPA 1683/37.

ważniają władzę nadzorczą do powzięcia decyzji o rozwiązaniu rady, poza tym prawo wydania samej decyzji przyznaje nie władzy bezpośrednio nadzorczej w stosunku do danego związku komunalnego lecz hierarchicznie wyższej, wreszcie dopuszcza wydanie decyzji o rozwiązaniu po uprzednim wezwaniu rady do usunięcia stwierdzonych uchybień, braków i nieprawidłowości w określonym terminie i ustaleniu, że wezwaniu temu nie uczyniono zadość.

Otóż należy stwierdzić, że wymogom tym zaskarżone orzeczenie, o ile chodzi o Radę Miejską m. Płocka, nie odpowiada.

Orzeczenie to po wykazaniu niepomyślnego stanu finansowego m. Płocka i środków podjętych przez władzę celem uzdrowienia finansów miejskich — zawiera tylko ogólnikowe zarzuty, iż akcja władzy napotykała na opór ze strony organów miejskich, że organa te wykazały całkowicie bezczynność, nieudolność i niedbałość, przez co naraziły miasto na znaczne straty. W czym się jednak miał wyrazić ten opór, bezczynność, nieudolność ze strony Rady Miejskiej m. Płocka — zaskarżone orzeczenie nie wymienia. W szczególności nie wyjaśniono, w jakiej mierze Rada Miejska ma być uznana za odpowiedzialną za wspomniane w orzeczeniu niewykonanie planu reorganizacji biur lub nienależyte funkcjonowanie lub pobieranie zaliczek przez członków Zarządu Miasta. A należy mieć na względzie, iż rada miejska po myśli art. 1 ust. 1 ustawy jest organem gminy stanowiącym i kontrolującym, podczas gdy organem zarządzającym i wykonawczym miasta jest zarząd miejski, który jest odpowiedzialny za należyte kierowanie sprawami bieżącymi. Działalność rady miejskiej wyraża się w podejmowaniu odnośnych uchwał, których nieścisłość lub nielegalność może być ewentualnie wykazana. Należy przy tym zaznaczyć, że skarżąca Rada Miejska zaprzecza w skardze, ażeby dopuściła się ze swej strony jakichkolwiek uchybień lub czyniła przeszkody organom rządowym w ich staraniach przy porządkowaniu gospodarki miejskiej.

Z akt poza tym nie tylko nie wynika, ażeby władza pozwana umożliwiła organom miejskim m. Płocka a w szczególności Radzie Miejskiej oświadczenie się co do zarzutów stawianych tym organom przez Urząd Wojewódzki warszawski, lecz — jak to słusznie podnosi skarga — nie uczyniła zadość wspomnianym wyżej wymogom ust. 2 art. 69 ustawy, a mianowicie zaniechała wezwać organa miejskie do usunięcia stwierdzonych uchybień, braków i nieprawidłowości w wyznaczonym terminie do wykonania tego zarządzenia. Upomnienie takie dałoby właśnie organom miejskim sposobność do wyjaśnienia sprawy i w szczególności usprawiedliwienia swojego postępowania. Ponadto wystosowanie upomnień stanowi, jak to wyjaśniono w zacytowanym na wstępie wyroku NTA z dnia 7 grudnia 1936, warunek niezbędny dla wydania zarządzenia o rozwiązaniu upominanego organu komunalnego. Upomnienie takie, jako zagrożone

powzięciem decyzji o rozwiązaniu organu miejskiego, winno stanowić osobny akt władzy i nie może być zastąpione — wbrew oświadczeniu władzy w odpowiedzi na skargę — uwagami i zastrzeżeniami, komunikowanymi gminie przez wojewodę przy sposobności zatwierdzania preliminarzy budżetowych. Zresztą powołane przez władzę decyzje Wojewody przy zatwierdzaniu budżetu m. Płocka w r. 1930/31 i 1931/32 zawierają tylko po wykazaniu niepomyślnego stanu gospodarki miejskiej m. Płocka oświadczenie, że za należyte wykonanie budżetu Wojewoda czyni odpowiedzialnymi Magistrat i Prezydenta miasta, którzy zresztą są za to odpowiedzialni i z samego prawa, natomiast co do Rady Miejskiej specjalnych wytknięć lub oskarżeń nie zawierają.

W tych warunkach stwierdzając, że orzeczenie zaskarżone w stosunku do Rady Miejskiej m. Płocka zapadło — wbrew wywodom władzy pozwanej, zawartym w odpowiedzi na skargę — bez należytego zgrupowania i ujawnienia materiału dowodowego, a w związku z tym bez należytego uzasadnienia i poza tym z naruszeniem przepisów art. 69 ustawy z 23 marca 1933 — NTA... uchylił zaskarżone orzeczenie w części, dotyczącej rozwiązania Rady Miejskiej m. Płocka, z powodu wadliwego postępowania.

## 2344.

## OBYWATELSTWO.

### Nabycie obywatelstwa: Zapisanie do organizacji stanowych; kwestia legalności zapisu; przejście osoby, należącej do stanu obywateli wiejskich, do kategorii osób duchownych[1].

**1. Nabycie obywatelstwa polskiego na podstawie art. 2 p. 1 lit. d) ustawy z 20 stycznia 1920 poz. 44 Dz. Ust. z tytułu zapisu do organizacji stanowej na ziemiach b. cesarstwa rosyjskiego, jakie weszły w skład Polski, uzależnione jest także od legalności tego zapisu.** (Teza).

**2. Z art. 427, 428 i 675 ustawy o stanach (t. IX Zb. Pr. ces. ros.) wynika, że osoba należąca do stanu obywateli wiejskich traciła prawa tego stanu przez przejście do kategorii osób duchownych.** (Teza).

Wyrok NTA z 6 grudnia 1937 l. rej. 9546/34 w sprawie ks. Wierosława Tchórzewskiego przeciw Ministerstwu Spraw Wewn. w przedmiocie unieważnienia poświadczenia obywatelstwa polskiego.

---

[1] Por. OPA 1753/37.

2345.

# OBYWATELSTWO.

## Utrata obywatelstwa[1]: Zrzeczenie się obywatelstwa polskiego.

**Zrzeczenie się, przewidziane w art. 4 ust. 2 Traktatu Wersalskiego (poz. 728/20 Dz. Ust.), powoduje także w razie, gdy dana osoba nabyła obywatelstwo polskie nie tylko na podstawie ust. 1 tegoż artykułu, lecz również z innego tytułu prawnego, utratę tego obywatelstwa.** (Teza).

Wyrok NTA z 9 kwietnia 1937 l. rej. 85/35 w sprawie Abrahama Scheiera przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Krakowie w przedmiocie odmowy wydania świadectwa przynależności do gminy m. Krakowa.

Polski Konsulat Generalny w Berlinie pismem z 1 lutego 1921 przesłał Magistratowi m. Krakowa odpis zaświadczenia z 6 września 1920, którym stwierdził, że Scheier złożył w tym dniu oświadczenie zrzeczenia się obywatelstwa polskiego i że oświadczenie to powoduje utratę tego obywatelstwa na podstawie art. 4 Traktatu Wersalskiego (poz. 728/20 Dz. Ust.). Na skutek tego zaświadczenia Magistrat m. Krakowa wykreślił Scheiera z katastru osób przynależnych do tej gminy.

Podaniem z 25 czerwca 1934 wniósł Scheier prośbę o wydanie mu zaświadczenia przynależności do Krakowa. Magistrat krakowski decyzją z 10 lipca 1934, powołując się na wspomniane wyżej zaświadczenie Konsulatu, odmówił tej prośbie, a Urząd Wojewódzki w Krakowie orzeczeniem z 26 października 1934, wydanym w załatwieniu odwołania Scheiera, zatwierdził decyzję Magistratu, zaznaczając, że według § 2 ustawy z 3 grudnia 1863 austr. Dz. u. p. nr 105 przynależnym do gminy może być tylko obywatel państwa i że odwoławca, tracąc obywatelstwo polskie, utracił tym samym przynależność do Krakowa.

Na to orzeczenie Urzędu Wojewódzkiego wniósł Scheier skargę do NTA. Skarżący wywodzi, że nie złożył oświadczenia zrzeczenia się obywatelstwa, że odnośne stwierdzenie Konsulatu polega na jakiejś pomyłce, że gdyby nawet dokonał tego zrzeczenia się, to prawna skuteczność jego nie mogłaby być oceniona według Traktatu Wersalskiego, gdyż Traktat ten ogłoszono w Dzienniku Ustaw dopiero dnia 6 grudnia 1920 a rzekome zrzeczenie się obywatelstwa miało nastąpić dnia 6 września 1920, że wobec tego dla sprawy skarżącego miarodajne są tylko postanowienia ustawy z 20 stycznia 1920 poz. 44 Dz. Ust., że według art. 2 p. 1 lit. b) tej ustawy

[1] Por. OPA 419/33, 420/33, 421/33, 552/34, 892/34, 1101/35, 1195/35, 1753/37.

skarżący stał się obywatelem polskim z tytułu przynależności do Krakowa, że nabytego w ten sposób obywatelstwa nie utracił z żadnego z tytułów prawnych, przewidzianych w art. 11 powyższej ustawy, że według jej art. 12 do orzekania o utracie obywatelstwa powołane jest Ministerstwo Spraw Wewn. i że to Ministerstwo nie wydało w sprawie żadnego orzeczenia.

NTA rozważył co następuje:

Traktat Wersalski (poz. 728/20 Dz. Ust.) wszedł w życie z dniem 10 stycznia 1920. Wynika to z jego art. 21 w łączności z końcowymi postanowieniami Traktatu Pokoju między Mocarstwami Sprzymierzonymi i Stowarzyszonymi a Niemcami wraz z protokołem ratyfikacji tego Traktatu (poz. 200/20 Dz. Ust.). Jeżeli więc skarżący złożył w dniu 6 września 1920 oświadczenie zrzeczenia się obywatelstwa polskiego, to ta data — wbrew odmiennemu zapatrywaniu skarżącego — nie byłaby przeszkodą do oceny skuteczności tego oświadczenia według art. 4 Traktatu Wersalskiego (poz. 728/20 Dz. Ust.).

W ust. 1 tego artykułu uznano pod warunkami bliżej w tym przepisie określonymi osoby, urodzone na obszarze uznanym za część składową Polski, za obywateli polskich. W ust. 2 zaś tegoż artykułu postanowiono, że w każdym razie w ciągu dwóch lat od chwili uzyskania przez Traktat mocy obowiązującej osoby te będą mogły oświadczyć przed właściwymi władzami polskimi w kraju swego zamieszkania, że zrzekają się przynależności polskiej i wtedy przestaną być uważane za obywateli polskich.

Jeżeli więc skarżący zrzekł się obywatelstwa polskiego w trybie przytoczonego wyżej przepisu, to w myśl tegoż przepisu przestał być obywatelem polskim niezależnie od tego, czy nabył obywatelstwo polskie także z innego tytułu prawnego. Przepis ten postanawia bowiem kategorycznie, że osoba, zrzekająca się przynależności polskiej, przestanie być uważana za obywatela polskiego, i nie czyni w tym względzie żadnej różnicy między wypadkami, w których dana osoba nabyła obywatelstwo polskie tylko z tytułu urodzenia, a wypadkami, w których nabycie obywatelstwa opierało się także na innym tytule prawnym.

Skarżący, utraciwszy obywatelstwo polskie, utracił równocześnie swojszczyznę w Krakowie na podstawie § 2 powołanej w zaskarżonym orzeczeniu ustawy z 3 grudnia 1863.

Utrata obywatelstwa polskiego, przewidziana w art. 4 Traktatu Wersalskiego, następuje — jak to wynika z tego artykułu — z mocy samego prawa, a więc niezależnie od tego, czy i kiedy w tym względzie wydała władza orzeczenie. W następstwie tego okoliczność, że Ministerstwo Spraw Wewn. nie wydało orzeczenia w sprawie skarżącego, nie ma istotnego znaczenia, zwłaszcza wobec brzmienia, jakie artykułowi 12 ustawy z 20

stycznia 1920 nadano art. 4 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 28 grudnia 1934 poz. 976 Dz. Ust.

Chodzi więc przede wszystkim o to, czy skarżący złożył oświadczenie, o którym mowa w poświadczeniu Konsulatu z 6 września 1920. W tym względzie podniósł skarżący w odwołaniu od decyzji Magistratu z 10 lipca 1934 te same zarzuty, jakie mieszczą się w skardze, wniesionej do NTA. W myśl art. 75, 78 i 94 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust. było rzeczą Urzędu Wojewódzkiego wziąć te zarzuty pod uwagę a w razie nieuwzględnienia ich umotywować orzeczenie co do tego. Gdy zaś Urząd Wojewódzki pominął powyższe zarzuty a przez to pominięcie utrudnił skarżącemu obronę prawną, należało zaskarżone orzeczenie uchylić.... z powodu wadliwego postępowania.

Wyrok NTA, słuszny co do samego rozstrzygnięcia, nasuwa pewne wątpliwości co do motywacji, przede wszystkim w kwestii mocy obowiązującej traktatu poz. 728/20 Dz. Ust. Wywodzi mianowicie NTA, że traktat ten wszedł w życie z dniem 10 stycznia 1920; przeto oświadczenie skarżącego z 6 września 1920 nie jest przeszkodą do oceny jego skuteczności prawnej. Pomija wszakże NTA zarzut skarżącego, dotyczący ogłoszenia traktatu w dniu 6 grudnia 1920; nie wchodzi w ocenę wewnętrznopaństwowego działania aktu międzynarodowego w stosunku do jednostki, która z tego tytułu swą sytuację prawną chce wywieść.

Niewątpliwie, umowa międzynarodowa wiąże państwo, jako kontrahenta, z chwilą w umowie tej określoną (np. wymiana lub złożenie dokumentów ratyfikacyjnych). Pro interno akt międzynarodowy staje się wskazaniem prawnym dla obywatela (lub w ogóle dla jednostki, która z stosunku międzypaństwowego pewne skutki prawne wywodzi) dopiero z chwilą, gdy właściwe postanowienia zostały należycie opublikowane. Przed taką publikacją wewnętrznopaństwowe znaczenie aktu nie istnieje prawnie, tak jak nie ma znaczenia sama ratyfikacja Polski (zob. Dz. Ust. 1920 nr 110 str. 1946), która in casu nastąpiła dnia 1 września 1919 w myśl ustawy z 31 lipca 1919; w aspekcie międzypaństwowym decydujący był dzień 10 stycznia 1920, w aspekcie zaś wewnętrznopaństwowym dzień 21 grudnia 1920, a to zgodnie z ówczas obowiązującą ustawą z 31 lipca 1919 w sprawie wydawania Dziennika Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej (poz. 400/19 Dz. Ust.); zgodnie z art. 4 powołanej ustawy umowy międzynarodowe wymienione w art. 1 otrzymują moc obowiązującą po upływie 14 dni od ich ogłoszenia, o ile w nich inaczej nie postanowiono (umowa quaestionis została ogłoszona 6 grudnia 1920). Czyżby z postanowienia traktatu o jego mocy obowiązującej (oczywiście, międzypaństwowej) z dniem 10 stycznia 1920 należało wnioskować, że data ta odnosi się również do działania wewnętrznego, a więc wiążącego z mocą wsteczną organa państwa, jego sądy i jego administrację, jego obywateli i mieszkańców, względnie osoby poza terytorium Rzeczypospolitej znajdujące się a wywodzące z postanowień traktatu pewne uprawnienia? Niewątpliwie, Rzeczpospolita z dniem 10 stycznia 1920 była związana traktatem i winna była spowodować te zarządzenia, które moc prawną aktowi temu pro interno nadają. Jeśli tego nie uczyniła, jeśli terminu nie zachowała — z omieszkania takiego wywodzić mogą pewne roszczenia państwa - kontrahenci; ale nie daje to podstaw, ażeby w stosunku do osób prywatnych mógł istnieć obowiązek stosowania się do przepisów traktatu, jeszcze prawnie nie ogłoszonego (zob. ustawę z 31 lipca 1919, art. 3) — i bez wyraźnego wzmiankowania w akcie publikacji, że obowiązuje on pro praeterito.

Obecnie obowiązujący dekret Prezydenta Rzplitej z 6 czerwca 1935 poz. 423 Dz. Ust. kwestię tę niedwuznacznie rozstrzygnął (art. 1 p. 7 w zestawieniu z art. 3 — zob. również rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 23 grudnia 1927 poz. 18 Dz. Ust., art. 1 p. 7 w zestawieniu z art. 3 ust. 1). Tu widzimy wyraźnie różnicowanie mocy prawnej aktów międzynarodowych w zestawieniu z normami wewnętrznymi.

Jeśli ustawa o obywatelstwie nadaje prawo przynależności państwowej każdej osobie, której na mocy traktatów międzynarodowych obywatelstwo polskie przysługuje (art. 2 p. 3) — rozumie się, że w stosunku do jednostki tytuł międzynarodowy obowiązuje jedynie w dacie ustalonej przez publikację wewnętrznopaństwową. NTA w wyroku z 15 maja 1931 l. rej. 5293/29 (Zb. wyr. nr 461 S) ustalił słuszną zasadę, iż oświadczenia rządowe, ustalające rozpoczęcie mocy obowiązującej umowy międzynarodowej lub jej wygaśnięcie, działają jedynie od chwili podania o tym do publicznej wiadomości, a więc (zarówno pod rządem rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 23 grudnia 1927, jak i w układzie obecnie obowiązującym) od dnia wydania numeru Dziennika Ustaw, w którym dotyczące oświadczenie zostało umieszczone. To rozstrzygnięcie tym bardziej stosuje się do aktów międzynarodowych, podlegających pro interno ustawie z 31 lipca 1919, skoro ustawa ta „oświadczeń" tego rodzaju wcale nie znała.

Zasada powyższa jest niewątpliwie słuszna, jakkolwiek zapatrywać się będziemy na zagadnienie tzw. transformacji instrumentu międzynarodowego na akt wewnętrznopaństwowy (por. w tym względzie wywody prof. Berezowskiego i prof. Juliana Makowskiego osnute na tle obowiązującej konstytucji).

Praktyka sądowa niejednokrotnie miała do czynienia z zagadnieniem rozbieżności pomiędzy mocą obowiązującą traktatu z punktu widzenia międzypaństwowego a jego walorem prawnym w stosunkach wewnętrznych: wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z 2 marca 1921 (OSP II 36) słusznie orzekł, że w zakresie prawa autorskiego nie można wywodzić żadnych uprawnień z konwencji berneńskiej, gdy ta w Dzienniku Ustaw jeszcze ogłoszona nie była (Polska przystąpiła do pomienionej konwencji w dniu 28 stycznia 1920, ale przystąpienie to dopiero 18 stycznia 1922 w Dzienniku Ustaw zostało ogłoszone). SN w orzeczeniu z 31 stycznia 1920 (Przegl. Pr. i Adm. 1920, praktyka cywilno-sądowa, str. 12—14) powoływał się wprawdzie na nieratyfikowany wówczas jeszcze traktat w St. Germain, ale powoływał się nań raczej imperio rationis „w dowód słuszności" zapatrywania sądu, przypisując traktatowi znaczenie „posiłkowe" (zob. również OSP I 15 i moją glosę). Z odmiennego wychodząc założenia SN w orzeczeniu z 2 marca 1927 (Przegl. Pr. i Adm. 1927 str. 295) uważał, że umowa pomiędzy Polską a Czechosłowacją z 23 kwietnia 1925 stosuje się w przedmiocie przerachowania do wszystkich sporów prawnie jeszcze niezakończonych (co do sporów już ostatecznie rozstrzygniętych — zob. SN orzeczenie pełnego kompletu Izby III z 19 maja 1928, OSP VII 418); wychodził SN z założenia, że skoro umowa ma charakter prawnopubliczny, przeto postanowienia jej mają działanie wsteczne. Teza ta wydaje mi się dość ryzykowna; nie zachodziła zresztą potrzeba stosowania takiej konstrukcji do sytuacji, w której spór wytoczony został przed ogłoszeniem umowy międzynarodowej, ta zaś działać poczęła w toku nie rozstrzygniętej jeszcze sprawy. Zastosowanie normy międzynarodowej powstało nie z tytułu jej istoty; powstało na podstawie ujęcia wzajemności w rozumieniu § 43 rozporządzenia waloryzacyjnego, opartego na względach interesu publicznego (por. w tej kwestii orzeczenie SN z 9 listopada 1933 Zb. orz. 1934 nr 367). Zresztą umowa międzynarodowa w bardzo rzadkich przypadkach posiada osnowę ściśle prywatnoprawną, albowiem dotyczy przeważnie kwestii rozgraniczenia lub współdziałania potencji państwowych.

NTA uważał za miarodajny dzień złożenia dokumentów ratyfikacyjnych, pomijając znaczenie aktu publikacji wewnętrznej. Jeśli zrzeczenie się obywatelstwa w dniu 6 września 1920 było nawet aktem bezskutecznym, gdyż traktat hoc momento nie obowiązywał, ustawa zaś o obywatelstwie pojęcia „zrzeczenia się" nie zna zupełnie — można było znaleźć wyjście z sytuacji w sposób odmienny: akt aczkolwiek bezskuteczny (wszakże w następstwie nie cofnięty), dokonany w mniemaniu, iż zgodny jest z normą, która jeszcze w życie nie weszła — tworzy „pozór prawa" (apparence); jest, bądź co bądź, oświadczeniem woli złożonym przed właściwą władzą w mniemaniu, iż odpowiada normie; być może, że również władza rozumowała omyłkowo. Taka pomyłka, znana w prawie administracyjnym w innych ukształtowaniach, może wywrzeć pewne skutki w tych sytuacjach, które odpowiadają znanej paremii prawnej: error communis facit ius. Tutaj motyw pomyłki co do mocy obowiązującej normy stracił wszelkie znaczenie, skoro norma hipotetyczna stała się po paru miesiącach rzeczywistą i obowiązującą. W drodze takiego rozumowania uniknąćdałoby się pewnej dysharmonii konstrukcyjnej; nie pominiętoby wówczas najsłuszniejszej zasady, zgodnie z którą ratyfikowana umowa międzynarodowa, we właściwym czasie opublikowana, posiada moc i znaczenie ustawy krajowej (orz. SN z 27 listopada — 11 grudnia 1930 Zb. orz. I Izby Cyw. 1930 nr 224).

Przechodząc do meritum sprawy uznać należy za słuszną tezę NTA, iż zrzeczenie się obywatelstwa, przysługującego na podstawie pewnych ściśle określonych przesłanek prawnych, powoduje równocześnie wygaśnięcie wszelkich innych tytułów, chociażby były one na odmiennych podstawach prawnych oparte. Możliwe jest, że uprawniony wywodzi swój tytuł do obywatelstwa polskiego bądź na podstawie swojszczyzny, zgodnie z traktatem St. Germain, bądź na podstawie domicylu według art. 3 tu powołanego traktatu (por. wyrok NTA z 11 marca 1926 l. rej. 2021/25, Zb. wyr. nr 903), bądź wreszcie na podstawie art. 4; gdy korzysta z tej ostatniej ewentualności, wszystkie inne tytuły upadają, chociażby nie wykonał opcji w dwóch pierwszych alternatywach zastrzeżonej. Nie tylko bowiem chodzi o zastosowanie, wątpliwej niekiedy, zasady „electa una via non datur recursus ad alteram"; idzie o istotę prawną obywatelstwa, które — z jakiegokolwiek tytułu powstało — raz unicestwione, nie może być do bytu prawnego przywrócone. Skarżący, niewątpliwie, posiadał obywatelstwo polskie z tytułu swojszczyzny; oczywiście, o ile nie zachodziły przesłanki art. 78, 80 traktatu St. Germain, nie mógł optować na rzecz innej przynależności państwowej; nie mógł, jak to z okoliczności sprawy wynika, powołać się na art. 3 traktatu: w dacie krytycznej nie miał prawdopodobnie zamieszkania w Polsce i przeto prawa opcji nie posiadał. Pozostawało mu jedynie remedium z art. 4; aczkolwiek swojszczyznę w Polsce posiadał, wyzbycia się obywatelstwa domagać się mógł wyłącznie na podstawie zrzeczenia z tytułu art. 4; a gdy to zrzeczenie również wygaśnięcie swojszczyzny za sobą automatycznie pociągnęło — istniejący dodatkowo tytuł nabycia z art. 70 traktatu St. Germain upadł.

Zarówno przy utracie jak i przy nabyciu obywatelstwa nie może być dwutorowości tytułów: z chwilą gdy jeden z tytułów takich istnieje, inne pozostać muszą bez znaczenia. Uznał NTA tę zasadę przy nabyciu obywatelstwa na podstawie art. 3 ustawy: legitymacja prawna do uznania obywatelstwa uzależniona jest również od tego, że danej osobie nie służy obywatelstwo polskie z innego tytułu prawnego (wyrok z 24 stycznia 1930 l. rej. 2643/28, Zb. wyr. nr 183 A).

Nie mógłbym wszakże zaakceptować poglądu NTA, że zrzeczenie się obywatelstwa polskiego na podstawie art. 4 ust. 2 traktatu następuje z samego prawa i niezależnie od stanowiska władzy.

Orzeczenie władzy nie jest wprawdzie wymagane; w tym względzie powo-

łanie się skarżącego na art. 12 ustawy było mylne, albowiem traktat mógł inny tryb postępowania ustalić. Ale władza winna oświadczenie o zrzeczeniu się przyjąć i zbadać czy zachodzą przesłanki dopuszczalności zrzeczenia; nie jest ona tylko instancją automatycznie rejestrującą właściwe oświadczenia stron, ale bada, przyjmuje do wiadomości i stwierdza złożone deklaracje. Rzeczywiście, art. 4 ust. 1 mówi o uznaniu przez Polskę obywatelstwa osób pewnej kategorii „de plein droit et sans aucune formalité"; natomiast ust. 2 tegoż artykułu w odniesieniu do zrzeczenia się wymaga „deklaracji" przed władzą i ustala, że wyzbycie się obywatelstwa nastąpi „wtedy" tj. po złożeniu oświadczenia („alors", „then" w tekstach oryginalnych); a więc, nie automatycznie, nie bez udziału władzy. Przyjęcie oświadczenia do wiadomości jest momentem, od którego biec poczynają skutki prawne zrzeczenia się. Wszak gdy władza ustali, że oświadczający nie jest zdolny do działań prawnych lub że warunki art. 4 ust. 1 wcale nie zachodzą, wówczas oświadczenie strony pozostanie prawnie bezskuteczne. Instrukcja Ministerstwa Spraw Wewn. dla władz administracyjnych w przedmiocie obywatelstwa polskiego z 8 sierpnia 1920 przewidziała w p. 51 wydawanie osobom, zrzekającym się obywatelstwa w myśl art. 4 ust. 2 traktatu, poświadczeń według ustalonego wzoru (nr 7), które stwierdzają — oczywiście, nie konstytutywnie — utratę obywatelstwa z dniem złożenia oświadczenia.

Takie poświadczenie jest niewątpliwie aktem administracyjnym; zgodnie np. z p. 55 instrukcji należy zbadać, czy osoba, składająca oświadczenie zrzeczenia się, posiada zdolność do działań prawnych (zob. Kierski, Zbiór ustaw i rozporządzeń o obywatelstwie polskim według traktatów wersalskich, 1925, str. 167, 168, 171). Rzecz oczywista, że ten akt administracyjny nie jest ani homologacją, ani też sam przez się nie tworzy skutków prawnych; jest stwierdzeniem, że jednostronne objawienie woli znajduje się w zgodzie z prawem, przy czym ważność oświadczenia ocenia się według ogólnych zasad prawa (np. zrzeczenie się pod przymusem lub omyłkowe — zob. co do aktu opcji wyrok NTA z 14 kwietnia 1924 l. rej. 931/22, Zb. wyr. nr 366 i moją głosę w OSP III 353, również wyrok NTA z 11 kwietnia 1924 l. rej. 954/22, Zb. wyr. nr 364). Jeśli, w istocie rzeczy, nie zachodzi ani o r z e c z e n i e, ani z a r z ą d z e n i e władzy w technicznie ścisłym rozumieniu tego terminu, mamy do czynienia z aktem administracyjnym, który zgodnie z klasyfikacją Kormanna winien być uważany za czynność prawną, łączącą w sobie przyjęcie oświadczenia (Entgegennahme von Erklärung) z wydaniem poświadczenia (Beurkundung).

*Szymon Rundstein*

**2346.**

# PRAWA OSOBISTE.

## Imię — sprostowanie wpisu[1].

**Jeżeli rodzice obrali dla swego dziecka imię oraz pewną formę jego (Schija) i obrane imię zostało w tej formie wpisane do metrykalnej księgi urodzin, to okoliczności, że to samo imię mogłoby być wyrażone także w innej formie (Oskar) i że dana osoba chciałaby, by jej imię zostało wpisane właśnie w tej innej formie, nie stwarzają dla niej prawa domagania się sprostowania wpisu metrykalnego.** (Teza).

Wyrok NTA z 8 kwietnia 1938 l. rej. 6639/35 w sprawie Schiji G. przeciw Ministerstwu Spraw Wewn. w przedmiocie zmiany imienia.

G. podaniem z 10 grudnia 1934 wniósł prośbę o ustalenie, że żydowskie imię Schija, którym oznaczono go we wpisie aktu urodzenia w księgach urzędu metrykalnego izraelickiego, brzmi w tłumaczeniu polskim Oskar, i o zarządzenie odpowiedniej adnotacji w tych księgach.

Urząd Wojewódzki w Krakowie decyzją z 17 grudnia 1934 odmówił tej prośbie a Ministerstwo Spraw Wewn. orzeczeniem z 13 września 1935, wydanym w załatwieniu odwołania G., zatwierdziło decyzję Urzędu Wojewódzkiego. W motywach Ministerstwo zaznaczyło, że, jeżeli żądanie G. miałoby być traktowane jako żądanie sprostowania imienia, to G. nie przeprowadził dowodu nieprawdziwości stwierdzenia, zawartego we wpisie metrykalnym, iż imię Schija zostało mu formalnie nadane. Jeżeli zaś G. ma na myśli przetłumaczenie swego imienia, to według zapatrywania Ministerstwa żydowskie imiona biblijne nie podlegają tłumaczeniu. Na wypadek zaś, gdyby G. uważał swoją prośbę za prośbę o zezwolenie na zmianę imienia, Ministerstwo zaznaczyło, że udzielenie zezwolenia w tym względzie, aczkolwiek w żadnym przepisie nie zakazane, pozostawione jest swobodnemu uznaniu władzy i że pod uwagę wchodzi przy tym obok prywatnego także interes publiczny, ten zaś interes wymaga stałości imienia jako podstawowej cechy, indywidualizującej osobę.

Na to orzeczenie min. wniósł G. skargę do NTA, który rozważył co następuje:

Skarżący podnosi, że w całym szeregu dokumentów, wydanych mu przez władze cywilne i wojskowe, a w szczególności w wyciągu z listy imiennej popisowych, w dowodzie osobistym, w karcie na broń, w pismach, dotyczących jego działalności w miejskim samorządzie itp., oznaczony jest

[1] Por. OPA 729/34, 811/34.

imieniem Oskar i że te dokumenty dowodzą, iż właśnie to imię zostało mu nadane a urząd metrykalny wpisał go pod imieniem Schija niezgodnie z poleceniem rodziców.

Te wnioski nie są trafne. Stwierdzenie bowiem w metrykalnej księdze urodzin, że skarżącemu nadano imię Schija, stanowi w tym względzie dowód zupełny w myśl art. 52 rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.), dopóki w myśl art. 55 tego rozporządzenia nie zostanie przeprowadzony dowód nieprawdziwości. Za dowód nieprawdziwości nie mogą być jednak uważane wymienione wyżej, przez skarżącego powołane dokumenty, a to chociażby już z tego powodu, że celem ich nie jest ustalenie kwestii, jakie imię zostało skarżącemu nadane. Zaniechanie przez Ministerstwo wyjaśnienia, skąd pochodzi rozbieżność między tymi dokumentami a wpisem metrykalnym, nie dowodzi więc — wbrew odmiennemu zapatrywaniu skarżącego — naruszenia form postępowania ze szkodą dla skarżącego.

Na wywody zaś skarżącego, że co do nadania mu imienia przez rodziców Ministerstwo winno było zarządzić przesłuchanie krewnych skarżącego, należy zaznaczyć, że w postępowaniu administracyjnym, poprzedzającym wydanie zaskarżonego orzeczenia, skarżący domagał się tylko ustalenia tłumaczenia swego imienia na język polski względnie zezwolenia na zmianę imienia. Ministerstwo miało więc dostateczną podstawę do przyjęcia, że skarżący nie kwestionuje zgodności oznaczenia go we wpisie metrykalnym imieniem Schija z wolą rodziców.

W dalszych wywodach skarżący powołuje się na zaświadczenie z 24 września 1931, którym Zarząd żydowskiej gminy wyznaniowej stwierdził, że według spisu żydowskich imion własnych i ich tłumaczenia oraz według ogólnie przyjętych zasad imiona Schija i Oskar są identyczne.

Zaświadczenie to nie dowodzi, że zaskarżonym orzeczeniem naruszono prawa skarżącego. Przyjąwszy, że — pomijając zdrobnienia — to samo imię może mieć kilka form, to do wyboru imienia a tym samym i jego formy powołani są rodzice. Jeżeli więc rodzice obrali dla swego dziecka imię oraz pewną formę jego i obrane imię zostało w tej formie zapisane do metrykalnej księgi urodzin, to okoliczności, że dane imię mogłoby być wyrażone także w innej formie i że odnośna osoba chciałaby, by jej imię zostało wpisane właśnie w tej innej formie, same przez się nie dowodzą nielegalności dokonanego już wpisu a wobec tego nie stwarzają dla niej prawa domagania się sprostowania tego wpisu. O ile chodzi o sprostowanie wpisu aktu urodzenia skarżącego do księgi metrykalnej, nie mają istotnego znaczenia wywody skarżącego, że on brał udział w walkach o niepodległość Polski i z tego powodu chce używać imienia polskiego.

Wywody te mogłyby wobec tego wchodzić pod uwagę tylko jako motywy do zezwolenia na zmianę imienia, legalnie wpisanego do księgi

metrykalnej. Nie ma jednak przepisu obowiązującego, z którego wynikałby dla władzy w ogóle obowiązek udzielania zezwoleń na zmianę imienia. Odmowa zezwolenia w tym względzie pozostawiona jest więc całkowicie swobodnemu uznaniu władzy, a wobec tego należało wywody skarżącego, zmierzające do wykazania, że nie zachodzi żadna przeszkoda do udzielenia mu zezwolenia, pominąć na podstawie art. 61 p. 1 w łączności z art. 6 p. 2 prawa o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

Kierując się tymi rozważaniami, NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

## 2347.

## POCZTA, TELEGRAF, TELEFON.

### Uprawnienie do zakładania i utrzymywania w ruchu urządzeń telegraficznych i telefonicznych bez koncesji.

**W uprawnieniu, przewidzianym w art. 11 lit. a)—c) ustawy z 3 czerwca 1924 o poczcie, telegrafie i telefonie (poz. 481/33 Dz. Ust.), do zakładania i utrzymywania w ruchu urządzeń telegraficznych i telefonicznych przewodowych do własnego użytku bez koncesji, mieści się również prawo do posiadania i używania tych urządzeń, bez potrzeby uzyskiwania na to zezwolenia przewidzianego w art. 8 powyższej ustawy.** (Teza).

Wyrok NTA z 15 lutego 1938 l. rej. 9466/34 w sprawie Rudolfa Maerkera przeciw Ministerstwu Poczt i Telegrafów w przedmiocie użytkowania prywatnego urządzenia telefonicznego.

...Jak wynika z treści zaskarżonego orzeczenia, Ministerstwo Poczt i Telegrafów... oparło zaskarżone orzeczenie na zapatrywaniu, że przewidziane w art. 11 lit. a) ustawy o poczcie, telegrafie i telefonie uprawnienia właścicieli gruntów w przepisie tym określonych do zakładania oraz utrzymywania w ruchu bez koncesji urządzeń telefonicznych przewodowych, służących do własnego użytku, nie zwalnia wspomnianych właścicieli od obowiązku uzyskania zezwolenia władzy na posiadanie i używanie tychże urządzeń. Dla uzasadnienia swego zapatrywania powołało się Ministerstwo Poczt i Telegrafów w odpowiedzi na skargę na to, że wspomniana ustawa rozróżnia „koncesje" i „zezwolenia", co wynika z postanowień jej art. 8 i 18 ust. 7, przy czym „zezwolenie" wymagane jest do posiadania i używania urządzeń dla własnych tylko potrzeb, z czego Ministerstwo

wyprowadza wniosek, że jest ono potrzebne także i w wypadkach zwolnienia od koncesji, przewidzianych w art. 11.

Zapatrywania tego Trybunał nie podzielił. Wspomniana ustawa przewiduje (art. 8) udzielanie „koncesyj“ na zakładanie i eksploatację urządzeń telegraficznych, telefonicznych itd., tudzież „zezwoleń“ na samo posiadanie i używanie urządzeń, przy czym według ust. 1 art. 8 warunki „koncesji“ ustalane są w każdym poszczególnym przypadku, podczas gdy warunki udzielania „zezwoleń“ mają być określone ogólnie w drodze rozporządzenia. Ze względu na istotę udzielonej koncesji i samą celowość uzyskania jej nie może ulegać wątpliwości, że osoba, która otrzymała „koncesję“ na założenie i eksploatację urządzenia telegraficznego lub telefonicznego, nie ma obowiązku starania się ponadto o „zezwolenie“ na posiadanie i używanie tego urządzenia, wynikające bowiem z koncesji prawo do założenia i eksploatacji urządzenia obejmuje z natury rzeczy także i prawo do posiadania i używania tego urządzenia. W przeciwnym razie uprawnienia z koncesji należałoby uznać w ogóle za zupełnie iluzoryczne. W dalszej konsekwencji należy dojść do wniosku, że skoro ustawa w szczególnych warunkach, określonych w art. 11 lit. a)—c), pozwala na zakładanie i utrzymywanie w ruchu urządzeń telegraficznych i telefonicznych przewodowych do własnego użytku bez koncesji, to w uprawnieniu tym mieści się oczywiście również prawo do posiadania i używania tych urządzeń w odnośnych granicach i brak jakiejkolwiek podstawy do wniosku, jakoby na to posiadanie i używanie miało być potrzebne jeszcze osobne zezwolenie władzy.

Poza tym ustawa, zwalniając wymienionych w art. 11 właścicieli gruntów od obowiązku uzyskania koncesji, nakłada na nich wyraźnie tylko obowiązek doniesienia (art. 11 lit. a) właściwej dyrekcji poczt i telegrafów o zamierzonej budowie urządzeń, a Ministrowi Poczt i Telegrafów zastrzega tylko prawo kontroli nad takimi urządzeniami (art. 11 ust. 2)....

*Dalszy ciąg treści na stronie 3-ciej okładki.*

**Ochrona pracy:**

---

Glosy wyrażają zapatrywanie podpisanych pod nimi autorów.

---

W skróceniu pismo nasze będzie cytowane: OPA

**REDAKCJA: WARSZAWA, PROKURATORSKA 11**
**ADMINISTRACJA: „ PL. NAPOLEONA 1**

**WYDAWNICTWO:**
**KSIĘGARNIA POWSZECHNA**
**DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH**

**Telefon Redakcji 885-57**
**„ Administracji 670-15**
**Konto czek. w P.K.O. 21.153**

**Prenumerata: rocznie (ok. 60 ark. druku) zł 40.—**
**kwartalnie . . . . . . „ 10.—**

**Druk. „Monolit", Warszawa, Elektoralna 3, tel. 5.31-92.**